

UNIVERSIDADE DE LISBOA  
FACULDADE DE DIREITO



**COM UM REGIME GERAL POR HORIZONTE:  
CONTRIBUTO PARA A DEFINIÇÃO DO PARÂMETRO DE  
IGUALDADE E DA BASE DE CÁLCULO DAS  
“DEMAIS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS A FAVOR DAS  
ENTIDADES PÚBLICAS”**

**Aquilino Paulo da Silva Antunes**

MESTRADO EM CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

**2011**

UNIVERSIDADE DE LISBOA  
FACULDADE DE DIREITO



**COM UM REGIME GERAL POR HORIZONTE:  
CONTRIBUTO PARA A DEFINIÇÃO DO PARÂMETRO  
DE IGUALDADE E DA BASE DE CÁLCULO DAS  
“DEMAIS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS A FAVOR  
DAS ENTIDADES PÚBLICAS”**

**Aquilino Paulo da Silva Antunes**

MESTRADO EM CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

**Dissertação orientada pela Prof.<sup>a</sup> Doutora Ana Paula Dourado**

**2011**

## Resumo

O autor procede, a partir de alguns casos concretos, à análise das características das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Na identificação destas características e para distinguir estes tributos dos impostos e das taxas, bem como para determinar a incidência subjectiva, o autor recorre aos ensinamentos da análise económica do Direito e aos conceitos de bens públicos, recursos comuns e bens de clube. O autor demonstra que a adequação da base de cálculo destes tributos, bem como do parâmetro de aferição da igualdade quanto à medida do tributo a suportar por cada sujeito passivo, depende das características de cada espécie tributária. Como instrumentos de controlo destes tributos, preconiza a adopção da avaliação de impacto normativo e a clara descrição das despesas das entidades públicas a serem financiadas por estes tributos, bem como das respectivas receitas. Estes instrumentos permitem o controlo material dos referidos tributos pelo Governo, Parlamento e Tribunais e, antes de mais, pelos próprios sujeitos passivos. O autor indica ainda os assuntos que, até à adopção de um futuro regime geral, devem constar de diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado, bem como as que deverão constar desse futuro regime.

## Palavras-chave

Contribuições financeiras; tributos parafiscais; bens de *clube*; base de cálculo unitária; base de cálculo *ad valorem*; equivalência; capacidade contributiva; avaliação de impacto normativo.

## Abstract

Starting from actual cases, the author examines the characteristics of other special levies for public entities. The author uses the Law & Economics approaches and the concepts of *public goods*, *common goods* and *club goods* in order to identify those characteristics and to distinguish such levies from taxes and fees, as well as to determine their incidence. The author demonstrates that the adequacy of the basis for calculating those contributions, as well as the parameter for measuring equality in how they are borne by individual taxpayers depends on the characteristics of each type of levy. As tools for controlling these levies, the author advocates the adoption of a regulatory impact assessment and a clear description of the expenditure of the public entities to be funded by these levies and their revenues. These tools shall allow the Government, Parliament, the courts and, above all, the taxpayers themselves to exercise actual control over those levies. The author also sets out the matters that should be included in a parliamentary approved or authorized statute until the adoption of a general law applicable to these levies, and the matters that should be included in such future general law.

## Key words

Special levies; parafiscal taxes, *club goods*, basis calculation unit, basis for calculating *ad valorem*; equivalence; ability to pay; regulatory impact assessment.

## **Abreviaturas e siglas**

ANPC - Autoridade Nacional de Protecção Civil

AA.VV. – Autores vários

Cfr. - Confrontar

CMVM – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

CREL – Circular Regional Exterior de Lisboa

CRIL – Circular Regional Interior de Lisboa

CREP – Circular Regional Exterior do Porto

CRIP – Circular Regional Interior do Porto

Ed. – Editor

ERC – Entidade Reguladora da Comunicação Social

ICP-ANACOM – ICP - Autoridade Nacional de Comunicações (ICP-ANACOM),

INEM, I.P. – Instituto Nacional de Emergência Médica, I.P.

INFARMED, I.P. – INFARMED-Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Org. - Organizador

SIEM - Sistema Integrado de Emergência Médica

SSPH – Sistema de Socorro Pré-hospitalar

TC – Tribunal Constitucional

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

vol. - volume

## Índice

1. Nota introdutória
2. As demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas
  - 2.1. Antecedentes
  - 2.2. Caracterização geral
  - 2.3. A figura no direito comparado
  - 2.4. As principais espécies que integram esta categoria de tributos em Portugal
  - 2.5. Breve referência a algumas figuras afins
3. Estudo de casos
  - 3.1. A taxa de regulação e supervisão a favor da Entidade Reguladora da Comunicação Social
  - 3.2. A taxa de supervisão contínua a favor da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários
  - 3.3. A taxa a favor do Instituto Nacional de Emergência Médica, I.P.
4. A base de cálculo e a determinação do montante das contribuições financeiras
  - 4.1. Considerações gerais
  - 4.2. A base de cálculo unitária
  - 4.3. A base de cálculo *ad valorem*
  - 4.4. Solução adoptada
5. Contribuições financeiras e princípios constitucionais
  - 5.1. O princípio da legalidade
    - 5.1.1. O regime actual – Constituição e Lei Geral Tributária
    - 5.1.2. Matérias sujeitas à reserva relativa da Assembleia da República até à adopção do regime geral
  - 5.2. O princípio da igualdade
    - 5.2.1. Considerações gerais
    - 5.2.2. A vertente da capacidade contributiva
    - 5.2.3. A vertente da equivalência
    - 5.2.4. Solução adoptada
6. Perspectivas para o controlo das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas

- 6.1. Considerações gerais
- 6.2. Instrumentos de controlo
  - 6.2.1. A avaliação de impacto normativo
  - 6.2.2. A previsão no Orçamento de Estado
- 6.3. Os órgãos de controlo
  - 6.3.1. O Governo
  - 6.3.2. A Assembleia da República
  - 6.3.3. Os Tribunais
- 7. Contributos para um futuro regime geral
  - 7.1. Matérias a tratar no regime geral
  - 7.2. Aspectos formais do processo de criação e reavaliação dos tributos
  - 7.3. O controlo da validade do tributo
- 8. Conclusões

## 1. Nota introdutória

A Revisão Constitucional de 1997 veio dar uma nova redacção ao anterior artigo 168.º da Constituição da República Portuguesa, passando a alínea i) do n.º 1 do actual artigo 165.º a atribuir à Assembleia da República a competência para, salvo autorização ao Governo, legislar sobre a criação de impostos e sistema fiscal, bem como sobre o regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. O n.º 3 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária veio também esclarecer que o regime geral das taxas e das demais contribuições financeiras está sujeito a lei especial, afastando assim qualquer possibilidade de conjectura sobre se a Lei Geral Tributária seria suficiente para satisfazer a exigência constitucional de um regime geral.

Desde logo a doutrina mais autorizada no âmbito do direito constitucional fez eco da introdução, a par dos tradicionais impostos e taxas, de um novo tipo de tributo que seriam agora as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas<sup>1</sup>. Aliás, os trabalhos preparatórios da Revisão Constitucional evidenciam o propósito de, por um lado,

---

<sup>1</sup> Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 1095. Os autores referem-se, ainda, às contribuições financeiras como *“certas figuras híbridas, que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por certa instituição pública, ou dotada de poderes públicos, a um certo círculo ou categoria de pessoas ou entidades, que beneficiam colectivamente daquela). É nesta categoria que entram tradicionalmente as contribuições para a segurança social, as quotas das ordens profissionais e outros organismos públicos de autodisciplina profissional, as ‘taxas’ dos organismos reguladores, etc. Em certo sentido, trata-se de ‘taxas colectivas’, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a certo conjunto ou categoria de pessoas. A diferença essencial entre os impostos e estas contribuições ‘bilaterais’ é que aqueles visam financiar despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços e despesas”*.

Costa, J.M.M.C. (2006a), 804-805. O autor refere que dos trabalhos preparatórios da Revisão Constitucional *“decorre, de modo perfeitamente inequívoco, que, subjacente à iniciativa e à decisão de estender nos termos agora em análise o âmbito da nova reserva, esteve uma preocupação ou um objectivo último de ordem por assim dizer ‘residual’, ou seja, o de não deixar de fora daquela [reserva parlamentar] quaisquer outras receitas públicas coactivas, para além das taxas, que, tal como estas, não assumem ‘carácter fiscal’, isto é, o ‘carácter fiscal’, isto é, o carácter dos impostos clássicos; - com a expressão adoptada, de ‘contribuições’, procurou-se (decorre ainda dos mesmos trabalhos preparatórios) uma fórmula ‘neutra’, que não envolvesse um compromisso com a qualificação teórica de certas receitas e a correspondente discussão doutrinária; - seja como for, estava a pensar-se nomeada e fundamentalmente (revela-o igualmente o debate parlamentar) no fenómeno da chamada ‘parafiscalidade’, ou seja, de receitas públicas que, não sendo taxas em sentido técnico, são criadas para e a favor de ‘entidades públicas de todos os tipos’ e ‘para sustentá-las financeiramente’ entidades essas de que são exemplo paradigmático, hoje, as ‘entidades reguladoras’ (como o eram, ontem, os organismos de coordenação económica)”*.

se sujeitar as taxas a um regime geral e, por outro, adoptar idêntica solução relativamente àquilo que então chamaram de contribuições especiais, mas que, segundo alguns e segundo aqueles trabalhos preparatórios, consiste no fenómeno da parafiscalidade<sup>2</sup>. De salientar que estas contribuições, previstas na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, serão os tributos parafiscais destinados a financiar as entidades públicas não territoriais, que não sejam verdadeiros impostos ou taxas, porque, quanto a estes, não é, como se sabe, feita distinção quanto à entidade a favor de quem é criado o tributo<sup>3</sup>. O objectivo do Legislador Constitucional era sujeitar ao quadro de um regime geral toda a cada vez maior panóplia de tributos adoptados pelo poder Executivo, destinados a financiar as suas actividades, e que não se reconduzam a impostos ou a verdadeiras taxas<sup>4</sup>. As referidas entidades públicas, por oposição ao Estado, às Regiões Autónomas e às Autarquias Locais, que dispõem de uma base territorial, serão neste trabalho, tal como o são pela doutrina, designadas de não territoriais<sup>5</sup>.

Até ao momento e na sequência do referido comando constitucional, apenas existe o regime geral das taxas das autarquias locais, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro.

No entanto, o artigo 134.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento de Estado para 2010), veio autorizar o Governo a legislar sobre a criação do regime geral de taxas da administração do Estado. Segundo o referido artigo, o mesmo regime geral teria por objecto a incidência subjectiva e objectiva das taxas, os critérios materiais de quantificação das taxas e exigências de fundamentação económica e financeira, os critérios materiais para agravamento e desagravamento das taxas ditados por razões de ordem extrafiscal e as regras para a revisão periódica e publicitação das taxas.

A mesma autorização estabelecia que as taxas estão subordinadas ao princípio da equivalência, devendo a sua estrutura e montante reflectir o custo inerente às prestações administrativas ou o respectivo valor de mercado, sem prejuízo dos agravamentos e

---

<sup>2</sup> Cfr. Nota anterior.

<sup>3</sup> Vasques, S. (2008), 119. Nabais, J.C. (2010), 32. Cfr. Notas 20 e 40.

<sup>4</sup> *Diário da Assembleia da República*, II Série-RC, n.º 36, VII Legislatura, 2.ª Sessão Legislativa (1996/1997).

<sup>5</sup> Cfr. Nota 3.



desagravamentos ditados por razões de política económica e social ou outras razões de ordem extrafiscal.

Embora o Governo não tenha utilizado a referida autorização legislativa e a mesma já tenha caducado com a superveniência do termo do ano económico a que respeitava o Orçamento de Estado, o certo é que essa autorização manifesta, de algum modo, o propósito do Executivo de vir a regular-se a referida matéria, decorridos que são mais de treze anos sobre a Revisão Constitucional de 1997.

Pela importância que tem, entretanto, vindo a assumir o fenómeno da parafiscalidade, julga-se que, uma vez definido o regime geral de taxas, o legislador deverá estabelecer o regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. É certo que a crescente expansão do Direito da União Europeia a novas áreas implicará que os tributos nelas existentes terão de conformar-se com esse Direito e, nessa medida, uma de duas: ou o regime geral das demais contribuições financeiras apenas se aplica aos tributos em domínios não harmonizados ou o regime geral deverá, pelo menos quanto aos domínios harmonizados, conformar-se com o Direito da União Europeia, dado o princípio do primado desse Direito sobre o direito nacional, bem como com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, que tem vindo a pronunciar-se no sentido de que, mesmo em domínios não harmonizados, os tributos devem respeitar as liberdades fundamentais e o Direito da União Europeia<sup>6</sup>. Mais adiante desenvolveremos melhor este ponto.

Embora exista quem entenda que, com a expansão do Direito da União Europeia aos mais variados domínios, cada vez menos será necessário um regime geral das contribuições financeiras, o presente trabalho assenta na convicção de que, com maior ou menor âmbito, virá mais cedo ou mais tarde a ser aprovado o referido regime geral. Aliás, o recente “Memorando de Entendimento”, subscrito entre o Governo de Portugal, a União

---

<sup>6</sup> Sobre a necessidade de conformação dos tributos com o Direito da União Europeia: cfr. Vasques, S. (2004), 189-197; Vasques, S. (2008a), 28-29; Nabais, J.C. (2004), 257; Nabais, J.C. (2010), 183-185.

Sobre o primado do direito da União Europeia: cfr. Gorjão-Henriques, Miguel (2006), 239-244. Ac. TJUE de 15/07/1964, Processo C-6/64, *Flaminio Costa/ENEL*; Ac. TJUE de 17/12/1970, Processo C-11/70, *Internationale Handelgesellschaft/Einfuhr- und Vorrasstelle fur Getreide und Futtermittel*; Ac. TJUE de 04/04/1974, Processo C-167/73, *Comissão/República Francesa*; Ac. TJUE de 09/03/1978, Processo C-106/77, *Amministrazione delle Finanze/Simmenthal*.

Europeia e o Fundo Monetário Internacional, aponta no sentido do incremento deste tipo de tributos, como se vê, nomeadamente, dos n.ºs 1.24.iv (taxa sobre a electricidade) e 3.63. (contribuição sobre as farmácias)<sup>7</sup>. E, nessa perspectiva, dada a heterogeneidade dos tributos enquadráveis neste novo *tertium genus*, procura identificar qual a base de cálculo ou de determinação do montante e qual o parâmetro de igualdade – para efeitos de determinação da medida do tributo – que deverão ser considerados no futuro regime geral dos mencionados tributos. Como se demonstrará, dada essa heterogeneidade, terá de concluir-se que, consoante as características próprias de cada tributo, nuns casos, será mais adequada, como base de cálculo, uma base unitária, noutros, será mais adequada uma base *ad valorem* e, noutros casos ainda, outra qualquer modalidade de determinação do montante do tributo<sup>8</sup>. Também veremos que, como parâmetro de aferição da igualdade sob a perspectiva da determinação da medida do tributo, nuns casos, será mais adequada a vertente da equivalência – ou seja, a teoria do custo ou do benefício – e noutros será mais adequada a da capacidade contributiva – a teoria do sacrifício<sup>9</sup>. Ainda no que respeita à questão da igualdade, afigura-se-nos que, na determinação dos sujeitos passivos destes tributos, o princípio da generalidade deve ceder o passo ao grupo de sujeitos que beneficiam da, ou provocam os custos, da actividade da entidade pública que o tributo se destina a financiar, aliás como é já preconizado pelo Tribunal Constitucional.

Para o efeito a que nos propomos, caracterizar-se-ão as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, nomeadamente lançando mão de alguns ensinamentos recolhidos da análise económica do direito e da teoria da apropriação, que melhor ajudam a explicar a existência deste terceiro género de tributos, os quais se destinam a financiar os designados *bens de clube*, enquanto, por seu turno, os impostos financiam os *bens públicos* e as

---

<sup>7</sup> “Portugal: Memorandum Of Understanding On Specific Economic Policy Conditionality”, de 17 de Maio de 2011, disponível em [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/eu\\_borrower/mou/2011-05-18-mou-portugal\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/eu_borrower/mou/2011-05-18-mou-portugal_en.pdf).

<sup>8</sup> Cfr., no sentido de que as contribuições devem dispor de uma base de cálculo unitária e que a igualdade deve ser aferida pela vertente da equivalência, Vasques, S. (2004), 178-188; Vasques, S. (2008), 465-472, Vasques, S. (2008a), 41-48. Cfr., no sentido de a qualificação dos tributos depender das características e da forma que reveste, Teixeira, A.B. (1985), 47.

<sup>9</sup> Nabais, J.C. (2004), 449 e ss; Araújo, F. (2005), 534-536; Vasques, S. (2008), 445 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

taxas financiam os *recursos comuns*<sup>10</sup>. E faremos referência a algumas das principais espécies destes tributos, referindo os traços gerais de alguns deles, a título ilustrativo dessas mesmas características; igualmente se procurará distinguir estes tributos de outras espécies tributárias que com elas possam ter algumas afinidades, como é o caso das contribuições especiais, incluindo aquelas que a Lei Geral Tributária qualifica de impostos, bem como dos impostos especiais de consumo e dos impostos consignados.

Analisaremos depois os casos da taxa de regulação e supervisão da ERC-Entidade Reguladora da Comunicação Social (ERC), da taxa de supervisão contínua da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) e da taxa a favor do Instituto Nacional de Emergência Médica, I.P. (INEM, I.P.).

Na sequência do estudo dos referidos casos e dos ensinamentos de ordem prática daí retirados, abordaremos com maior detalhe as questões da base de cálculo, ou de outros possíveis modos de determinação do montante, das demais contribuições financeiras e as questões do parâmetro de igualdade como medida destes tributos, quer à luz da doutrina quer da jurisprudência nacional e do Tribunal de Justiça da União Europeia. Assim, aferiremos da maior ou menor adequação da escolha da base de cálculo e do parâmetro de igualdade dessas concretas contribuições financeiras, tendo em conta o conjunto das características da espécie tributária que estiver em causa, sendo certo que, como igualmente veremos, a própria base de cálculo influi directamente no parâmetro de legalidade a adoptar como medida do tributo. Além disso, demonstrar-se-á que, uma vez identificada a incidência subjectiva, a verificação do cumprimento do princípio da igualdade pela vertente da capacidade contributiva não implica que as receitas para-fiscais escapem a todo e qualquer controlo, como parecem temer alguns autores; o que acontece é que, quando as características do tributo permitam a aferição da igualdade segundo o parâmetro da equivalência, o controlo terá certos contornos, centrados no custo, ou no benefício, que o tributo visa compensar, mas que não será totalmente isento de engulhos – basta lembrar a geometria variável dos propósitos extrafiscais – ao passo que, quando apenas seja possível a aferição pela capacidade contributiva, o controlo revestirá contornos diversos assentes na

---

<sup>10</sup> Sobre a análise económica do direito e os conceitos de *bens de clube*, *bens públicos* e *recursos comuns*, cfr. Samuelson, P.A. (1982), 24, 25, 152, 155-160; Araújo, F. (2005), 579-585; Araújo, F. (2008), 68-71; Catarino, J.R.(2011), 29 e ss.

comparação das “*abilities to pay*” dos contribuintes, mas ainda assim susceptível de assegurar as mais elementares garantias destes<sup>11</sup>.

Faremos uma breve alusão à questão do princípio da legalidade e da forma a que, até à adopção do regime geral, deverão obedecer as contribuições financeiras<sup>12</sup>.

Igualmente trataremos do controlo que poderá fazer-se destes tributos, quer antes da aprovação do regime geral quer após a sua aprovação. Para o efeito, utilizaremos alguns dos ensinamentos próprios da recente disciplina da avaliação de impacto normativo, para demonstrar que, com uma simples alteração ao actual regime jurídico de preparação dos diplomas do Governo ou até mediante uma simples alteração da prática que vem sendo seguida, poderia passar a dispor-se de um instrumento importante de controlo destes tributos. Este instrumento, a par da exigência da inscrição clara e transparente no Orçamento de Estado das despesas que cada contribuição financeira se destina a financiar e das receitas que a mesma deve gerar, permitiriam que os contribuintes, o Governo, a Assembleia da República e os Tribunais dispusessem de escalas de valores com as quais poderiam comparar os tributos em concreto e aferir da sua validade, não só sob o ponto de formal, como até aqui, mas também sob o ponto de vista material.

Procuraremos, ainda, identificar aquelas que devem ser as matérias a incluir no futuro regime geral, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal Constitucional nos processos sobre a taxa de regulação e supervisão a favor da Entidade Reguladora da Comunicação Social, que assenta actualmente no reconhecimento de que apenas se encontram sujeitos à reserva de lei aqueles que possam ser considerados como os princípios gerais do tributo<sup>13</sup>. Teremos ainda como referencial a autorização legislativa para criação do regime geral das taxas da administração pública, bem como consideraremos o regime geral das taxas das autarquias locais, para as propostas de matérias a tratar num futuro regime geral das

---

<sup>11</sup> Franco, A.L.S. (1982), 307 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

<sup>12</sup> Costa, J.M.M.C. (2006a), 803-804, no sentido da possibilidade transitória da criação de contribuições financeiras sem intervenção parlamentar até à entrada em vigor do futuro regime geral; Vasques, S. (2008), 243-244, e Vasques, S. (2008a), 40, no sentido de que até à entrada em vigor do regime geral, a “criação e disciplina” destas contribuições terá de ocorrer com intervenção parlamentar; acórdãos do TC n.ºs 365/2008, de 02/07/2008, 613/2008, de 10/12/2008, 315/2009, de 29/06/2009, e 361/2009, de 09/07/2009, todos sobre a taxa de regulação e supervisão a favor da ERC.

<sup>13</sup> Cfr. Nota anterior.

contribuições financeiras. Além disso, pronunciar-nos-emos quanto a aspectos de ordem formal, como sejam a forma a adoptar pelos diplomas que criem estes tributos, as matérias que cada um desses diplomas deve incluir e o procedimento visando a criação do tributo, incluindo uma proposta económico-financeira e uma avaliação prévia de impacto normativo, bem como a obrigatoriedade da inclusão da descrição de receitas e despesas de modo suficientemente claro e detalhado no Orçamento de Estado; de reavaliação anual da necessidade do tributo e de avaliação sucessiva de impacto normativo, decorridos que sejam três anos de aplicação do tributo.

Terminaremos com as conclusões a que nos tiver conduzido o excuro a que nos propomos.

## 2. As demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas

### 2.1. Antecedentes

Em matéria tributária, até à Revisão Constitucional de 1997, a alínea i) do n.º 1 do então artigo 168.º da Constituição da República Portuguesa apenas sujeitava a criação de impostos e sistema fiscal à reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República.

Com efeito, tendo como pano de fundo o princípio “*no taxation without representation*”, a criação de impostos veio, até à Revisão de 1997, sendo cometida ao Parlamento, pelas Constituições portuguesas da Primeira e da Terceira Repúblicas. A mesma reserva resultava da redacção original da Constituição de 1933 e da sua redacção após a revisão de 1971. No entanto, no período de 1945 a 1971 e por virtude da atribuição de amplos poderes legislativos ao Governo, a própria existência da reserva de competência parlamentar em matéria de criação de impostos passou a revestir contornos algo equívocos, por virtude do esvaziamento dos poderes da Assembleia Nacional consequente dessa “transferência” de poderes<sup>14</sup>.

A obrigatoriedade de criação dos impostos pelo Parlamento encontrava então, como de alguma forma ainda encontra, a sua justificação nos ideais liberais e designadamente no entendimento de que o imposto, enquanto confisco da riqueza privada, tem de ser legitimado pela aprovação dos representantes directos do povo. De acordo com esses ideais, esta legitimação implicaria que a tributação fosse como que auto-consentida e que consistisse nos tributos melhor acolhidos pelos contribuintes, facto que aumentaria a sua eficácia<sup>15</sup>.

O Legislador Constitucional de 1976, na senda da tradição constitucional anterior, optou por apenas sujeitar a criação dos impostos e sistema fiscal à reserva parlamentar<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> Dourado, A.P. (2007), 50 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 312 e ss.

<sup>15</sup> Dourado, A.P. (2007), 75-84; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss; Catarino, J.R. (2011), 232 e ss.

<sup>16</sup> Cfr. Acórdão do TC n.º 365/2008.

Assim, até à Revisão Constitucional de 1997, a tipologia dos tributos públicos assentava numa visão dicotómica ou dualista, distinguindo-se entre taxa e imposto. Este, sujeito à reserva parlamentar; aquela não sujeita a essa reserva. Pelo que, à luz dessa visão, a doutrina e a jurisprudência analisavam as características dos tributos, incluindo os designados tributos para-fiscais, e, consoante o resultado dessa análise, assim os reconduziam à categoria dos impostos, ou das taxas, e extraíam a subsequente conclusão sobre se a sua criação estava ou não sujeita ao princípio da reserva de lei formal<sup>17</sup>.

Nesse contexto, os tributos destinados ao financiamento de entidades públicas não territoriais eram geralmente incluídos na categoria dos impostos, e, por isso, sujeitos a diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado, contrariando-se assim, por via judicial, o objectivo subjacente ao surgimento destes tributos, que era o de iludir a reserva de lei e a sujeição ao Orçamento de Estado, actividade que foi chamada de “*aventureirismo fiscal*”<sup>18</sup>.

Assim, para efeitos de determinação de quais os tributos sujeitos a diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado, a doutrina e a jurisprudência foram classificando o universo dos tributos nessas duas categorias: as taxas e os impostos. Esta distinção era efectuada em função da existência, ou não, de um nexo sinalagmático entre o pagamento do tributo e a prestação da entidade pública. As taxas eram caracterizadas pela bilateralidade entre a prestação do sujeito passivo e a prestação do ente público a favor de quem eram devidas, ao passo que os impostos se caracterizavam pela unilateralidade, no sentido de que nenhuma prestação específica era exigida do ente público a favor do sujeito passivo. A referida bilateralidade – ou sinalagmaticidade – andava, e ainda anda, associada à divisibilidade, ou individualização, da prestação do ente público a favor do sujeito passivo<sup>19</sup>.

Esta distinção entre taxa e imposto é igualmente explicável sob a perspectiva da análise económica do Direito e da teoria da apropriação. Com efeito, segundo este ponto de vista, os impostos destinam-se a financiar o uso de *bens públicos*, que, como se sabe, são bens cuja exclusão de acesso é difícil ou impossível e cuja rivalidade no uso é baixa ou nula, enquanto

---

<sup>17</sup> Xavier, A. (1974), 42 e ss; Nabais, J.C. (2004), 256-257; Nabais, J.C. (2010), 20-32.

<sup>18</sup> Xavier, A. (1974), 73-75; Sanches, J.L.S. (2007), 58-59; Canotilho, G & V. Moreira (2007), 1095-1096; Vasques, S. (2008), 119; Nabais, J.C. (2010), 32. Cfr. acórdão do TC n.º 1239/96, de 11/12/1996; acórdão do TC n.º 365/2008, citado. Cfr. Notas 20 e 40.

<sup>19</sup> Xavier, A. (1974), 42 e ss; Nabais, J.C. (2004), 260; Nabais, J.C. (2010), 20-32.

as taxas constituem contrapartida do uso, por parte dos particulares, de *recursos comuns*, que são bens cuja exclusão de acesso é fácil ou espontânea e cuja rivalidade no uso é elevada ou total<sup>20</sup>. Aliás, o n.º 1 do artigo 9.º do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na redacção resultante do Decreto-Lei n.º 70/2009, de 31 de Março, refere que a *“taxa por emissão de títulos habilitadores visa remunerar parcialmente o Estado pela cedência da utilização de um bem escasso do domínio público, bem como remunerar os custos pelo procedimento administrativo inerente à sua outorga”*, ilustrando o acerto da afirmação de que o que está em causa, quando se trata de taxas, é a remuneração do uso de *recursos comuns*, que são exactamente os bens escassos do domínio público.

Esta visão “dicotómica” dos tributos foi colocada em causa pela redacção da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, resultante da Revisão Constitucional de 1997<sup>21</sup>.

Com efeito, há muito que pela doutrina havia sido identificada a existência de tributos que não são enquadráveis nem na categoria dos impostos nem na categoria das taxas. E isto porque, como cedo se notou, os mesmos apresentam contornos ambíguos, porque não são unilaterais mas também não são bilaterais, apresentando características e cambiantes várias que, nuns casos, os aproximam mais dos impostos e, noutros, os aproximam mais das taxas<sup>22</sup>.

Apesar disso, sempre houve, por parte da doutrina e mesmo da jurisprudência, alguma resistência na aceitação de um terceiro género de tributos, que seriam especiais, por fugirem ao regime geral dos impostos e por também não se enquadrarem no figurino sinalagmático das taxas<sup>23</sup>. Na senda da doutrina italiana, admitiu-se que esse terceiro género de tributos – que, surgiu e sofreu um crescimento exponencial com o desenvolvimento verificado nas grandes obras públicas do século XIX, designadamente nos transportes, vias de comunicação e iluminação pública – mas que já tinha vozes a favor desde a segunda

---

<sup>20</sup> Samuelson, P.A. (1982), 24, 25, 152, 155-160; Araújo, F. (2005), 579-585; Araújo, F. (2008), 68-71; Catarino, J.R. (2011), 29 e ss.

<sup>21</sup> Neste sentido: Vasques, S. (2004), 161; Vasques, S. (2008), 239; Vasques, S. (2008a), 36; contra: Nabais, J.C. (2010), 25.

<sup>22</sup> Vasques, S. (2004), 161; Costa, J.M.M.C. (2006a), 805; Vasques, S. (2008), 172-180; Vasques, S. (2008a), 29-34.

<sup>23</sup> Xavier, A. (1974), 58-59; Nabais, J.C. (2004), 338 e 347; Pereira, M.H.F. (2009), 19-20; Nabais, J.C. (2010), 25.



metade do século XIX – seriam, em suma, as designadas contribuições especiais, que Achille Donato Giannini distinguiu em contribuições de melhoria ou contribuições para maiores despesas<sup>24</sup>.

Estas contribuições incidiam sobre o conjunto de beneficiários de determinada obra pública, no primeiro caso, ou de causadores de certo acréscimo de despesa pública, no segundo. Tais contribuições especiais estavam, por isso, ligadas a um benefício, ou a um maior encargo, concreta e individualmente aproveitado, ou causado, pelos sujeitos passivos, e que era geralmente determinado na medida do acréscimo de valor dos seus bens, verificado entre dois concretos momentos, sendo, o primeiro deles, o momento anterior à realização da obra pública em causa<sup>25</sup>.

No nosso direito também existem contribuições especiais de melhoria e para maiores despesas, como se vê do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária. São exemplos de escola das duas modalidades de tributos referidas, respectivamente, o encargo de mais-valia decorrente da construção da ponte entre Lisboa e Almada e, mais recentemente, as contribuições especiais decorrentes do aumento do valor dos prédios por motivo da construção da nova ponte sobre o Tejo, da Expo'98, bem como da construção da CREL e CRIL e da CREP e CRIP, por um lado, e o extinto imposto de camionagem, por outro, embora, quanto a este, exista quem considere que se tratava de um verdadeiro imposto<sup>26/27</sup>.

---

<sup>24</sup> Xavier, A. (1974), 57; Gomes, N. S. (2003), 77 e ss; Nabais, J.C (2004), 254; Vasques, S. (2008), 111-117.

<sup>25</sup> Cfr. Franco, A.L.S. (1982), 250-251. O autor refere que *“A contribuição especial tem como fundamentos, ou um benefício individualizado reflexamente resultante da actuação de um sujeito público, ou a necessidade de compensar o sujeito público pelo uso anormal dos bens ou serviços públicos por parte de certos sujeitos, os quais oneram mais gravemente as finanças do Estado ou deterioram bens públicos”*. No mesmo sentido: Xavier, A. (1974), 57; Pereira, M.H.F. (2009), 19; Nabais, J.C (2010), 27.

<sup>26</sup> Decreto-Lei n.º 46950, de 9 de Abril de 1966, Decreto-Lei n.º 51/95, de 20 de Março, Decreto-Lei n.º 54/95, de 22 de Março, e Decreto-Lei n.º 43/98, de 3 de Março.

<sup>27</sup> Xavier, A. (1974), 58; Franco, A.L.S. (1982), 250-253; Vasques, S. (2008), 115-117. No sentido de que se trata de imposto, Nabais, J.C., (2009), 30, refere que *“Todavia, para além do encargo de mais-valia lato sensu, nas manifestações acabadas de enumerar, alguns autores indicavam como integrando também as contribuições especiais, embora na modalidade de contribuições para maiores despesas, os extintos impostos de circulação e de camionagem, por um lado, e as taxas de esgotos e de saneamento básico, por outro. Mas, a nosso ver, os impostos de circulação e de camionagem eram efectivamente impostos, e as taxas de esgotos e de saneamento básico constituem, em princípio, verdadeiras taxas”*. Não obstante, a edição seguinte do mesmo manual já não contém referência idêntica, o que pode indiciar que o citado autor evoluiu no seu pensamento quanto a esta matéria, embora não seja ainda possível apurar em que sentido.

Estas contribuições especiais ainda hoje são identificadas como uma categoria autónoma de tributos no direito comparado, nomeadamente no direito alemão, no brasileiro, no espanhol e no italiano<sup>28</sup>. Não obstante, a importância destes tributos, quando comparados com os impostos e taxas, tende a ser cada vez menor, decorrente do carácter cada vez menos especial das obras públicas, as quais tendem progressivamente a ser financiadas através dos impostos gerais, dada a cada vez maior generalização e indeterminação do benefício dessas obras públicas<sup>29</sup>.

Em Portugal cedo foi negada, pela doutrina e pela jurisprudência, a autonomia das contribuições especiais de melhoria e para maiores despesas relativamente aos impostos, na medida em que se considerava que não era possível a divisão do benefício, ou do custo, pelos presumíveis beneficiários ou causadores e que, além disso, estas contribuições especiais ainda assim incidiam sobre manifestações de capacidade contributiva, a tudo acrescendo o facto de a respectiva receita se destinar à satisfação de necessidades gerais do Estado<sup>30</sup>.

Também o nosso Legislador, em 1998, veio, na esteira desse entendimento doutrinário e jurisprudencial, consagrar no n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, que as *“contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos”*.

A redacção deste preceito deixa, apesar de tudo, em aberto a existência de outras contribuições especiais que, por não assentarem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade, não são forçosamente consideradas impostos<sup>31</sup>. Ou seja, face à redacção do preceito, parece que o Legislador de 1998 apenas pretendeu qualificar como impostos as contribuições especiais que reunissem aquelas

---

<sup>28</sup> Nabais, J.C (2004), 251-256; Vasques, S. (2008), 110-126.

<sup>29</sup> Vasques, S. (2008), 110-126.

<sup>30</sup> Xavier, A. (1974), 58-59; Nabais, J.C. (2004), 338 e 347; Vasques, S. (2008), 110-126; Pereira, M.H.F. (2009), 19-20; Nabais, J.C. (2010), 25.

<sup>31</sup> No sentido de que as contribuições especiais são apenas as do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária e são, assim, todas, impostos, Nabais, J.C., (2010), 26.

condições, deixando em aberto a possibilidade de existirem outras contribuições especiais que não sejam impostos.

Veremos adiante que de facto assim é, havendo agora um exemplo recentíssimo destas outras contribuições especiais, além de que com o “Memorando de Entendimento” já referido, existe toda a probabilidade de surgimento de, pelo menos, uma contribuição especial sobre as farmácias<sup>32</sup>.

Não foi, por isso, às contribuições especiais de melhoria ou para maiores despesas, na acepção do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, nem sequer às demais contribuições especiais destinadas a entidades públicas territoriais, que se referiu o Legislador Constitucional, na Revisão Constitucional de 1997, quando, na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Lei Fundamental, incluiu, ao lado dos impostos e das taxas, a referência às “*demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas*”. O Legislador Constitucional tinha em mente, por conseguinte, uma realidade diferente e, manifestamente, não se quis comprometer com o conceito de contribuições especiais, nos termos redutores com que estas eram definidas na doutrina italiana e no direito comparado, nem sequer no sentido mais amplo destas contribuições. Mas não há dúvida que o Legislador de 1997 se referia a tributos destinados ao financiamento de entidades públicas não territoriais<sup>33</sup>. Na realidade, como certamente referiu desde logo a doutrina, o que o legislador pretendeu visar com esta expressão foi a designada parafiscalidade<sup>34</sup>. Este termo é – como já era em 1997 – geralmente utilizado para designar o conjunto de tributos não sujeitos à disciplina orçamental nem ao controlo parlamentar dos impostos. Tributos esses que, por um lado, não eram classificáveis como impostos ou taxas nem como contribuições de melhoria ou para maiores despesas nem como contribuições especiais destinadas a entes públicos territoriais e que, por outro, se destinavam a financiar algumas das novas funções económicas e sociais do Estado, que vinham sendo confiadas as entidades institucionais de

---

<sup>32</sup> Cfr. Nota 7. De salientar que este tributo poderá suscitar questões de qualificação (contribuição especial ou imposto especial de consumo, pese embora a insusceptibilidade de repercussão) e de legitimação material (designadamente quanto à incidência subjectiva), que, dados os elementos de que dispomos neste momento, não é possível aprofundar, além de que nem sequer cabem neste trabalho.

<sup>33</sup> Cfr. Notas 20 e 40.

<sup>34</sup> Costa, J.M.M.C. (2006a), 804-805; Canotilho, J. J. G. & V. Moreira (2007), 1095.

base não territorial, geralmente institutos públicos, dotados de maior ou menor independência<sup>35</sup>.

O deputado Vital Moreira, presidente da Comissão Eventual de Revisão Constitucional declarou nessa Comissão que: *“A expressão «contribuições financeiras» foi aquela que se encontrou para ser mais neutra, para não se falar em contribuições especiais, em contribuições para-fiscais, que é aquilo a que a doutrina normalmente se refere: são as chamadas taxas dos antigos institutos de coordenação económica, as actuais chamadas taxas das comissões vitivinícolas regionais ou seja, toda uma série de contribuições financeiras que não são taxas em sentido técnico mas que são contribuições criadas para e a favor de determinadas entidades reguladoras e para sustentar financeiramente as mesmas. Penso que não devemos entrar nesta discussão teórica e por isso a escolha da expressão «contribuições financeiras» foi aquela que se encontrou mais neutra para que a doutrina continue livre para fazer as suas discussões teóricas doutrinárias.”*<sup>36</sup>. O Legislador Constitucional de 1997 intencionalmente deixou, por conseguinte, à doutrina e à jurisprudência a tarefa de densificar este conceito de “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”, sendo certo que inequivocamente pretendeu financiar as entidades públicas não territoriais através destes tributos<sup>37</sup>.

Tanto à época como ainda actualmente, estes tributos para-fiscais eram produto da actividade administrativa do Governo e em muitos casos eram criados por actos normativos hierarquicamente inferiores à lei em sentido formal, sem qualquer preocupação de enquadramento no sistema tributário, com os propósitos de financiamento daquelas actividades, de não sujeição ao controlo parlamentar, e de desorçamentação das

---

<sup>35</sup> Franco, A.L.S. (1982), 263-269; Vasques, S. (2008), 191 e ss; Vasques, S. (2008a), 24; Nabais, J.C. (2010), 30. De salientar que este autor já admite a existência de tributos ambientais e a favor das autoridades reguladoras, que qualifica de especiais, mas que diz serem impostos embora admita que não assentes na capacidade contributiva, porque não se justifica esvaziá-la de conteúdo – cfr. Nabais, J.C. (2009a), 133 (nota de rodapé 57) e 139-143. Cabral, N.C. (2010), 32-41, 83 e 103, quanto às contribuições para a Segurança Social. Parece, no entanto, que esta autora tende a qualificar estes tributos como impostos. A mesma autora recusa, por isso, a qualificação das “contribuições sociais” como contribuições financeiras. Todavia, parece-nos que as vertentes da capacidade contributiva e da equivalência não são decisivas para a qualificação dos tributos – basta recordar que existem impostos que são aferidos pela vertente da equivalência, como é acontece com alguns impostos especiais de consumo a que alude Sérgio Vasques na sua obra subordinada ao tema. Aliás, a posição manifestada por Casalta Nabais no local citado já parece constituir uma brecha no seu entendimento anterior sobre a matéria. Em nossa opinião, o que é decisivo para a qualificação dos tributos é o conjunto das características que cada espécie tributária apresenta.

<sup>36</sup> *Diário da Assembleia da República*, II Série-RC, n.º 46, de 30-10-1996, p. 1381.

<sup>37</sup> Cfr. Nota anterior; Costa, J.M.M.C. (2006a), 804-805.

correspondentes despesas<sup>38</sup>. Com a alteração introduzida, o Legislador Constitucional de 1997 pretendeu, assim, submeter estes tributos a algum controlo por parte da Assembleia da República, ao sujeitá-los a um regime geral parlamentarmente aprovado ou autorizado, tal como o fez também para as taxas bilaterais, pretensão essa que resulta clara dos trabalhos preparatórios que citámos<sup>39</sup>.

Naturalmente que, quando se fala em “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”, não estão em causa tributos susceptíveis de recondução às figuras da taxa ou do imposto, porque, quanto a esses, a questão do controlo já naquela época, anterior à Revisão Constitucional de 1997, se encontrava assegurada, no primeiro caso, mediante o aferição pelo princípio da equivalência e, no segundo, pela sujeição, constitucionalmente imposta, ao princípio da legalidade fiscal<sup>40</sup>. Do que se trata é, por isso, de outro tipo de tributos, destinados a financiar entidades públicas não territoriais e que não são enquadráveis como tributos puramente unilaterais nem bilaterais.

Apesar de tudo e já na vigência do actual texto constitucional, continua a haver quem negue, pelo menos sob o ponto de vista do controlo constitucional, autonomia às demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas<sup>41</sup>. Na falta de um regime geral, esses autores tendem a equiparar as contribuições financeiras aos impostos; para a hipótese de vir a existir regime geral, esses autores entendem que as contribuições financeiras se aproximarão das taxas<sup>42</sup>. O argumento central para a primeira hipótese é o tradicional; o argumento para a segunda é o seguinte: a única perspectiva que interessa para esses autores é a perspectiva do controlo constitucional e, segundo este prisma, enquanto os impostos estão sujeitos à reserva relativa de competência legislativa no que respeita a todos os seus elementos essenciais referidos no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, já as taxas e as contribuições financeiras apenas têm o seu regime geral sujeito a essa reserva de lei, pelo

---

<sup>38</sup> Xavier, A. (1974), 65; Franco, A.L.S. (1982), 263-269; Vasques, S. (2008a), 31.

<sup>39</sup> No entanto, é certo que a partir daí pouco mais fez: aprovou o regime geral de taxas das autarquias locais e a autorização ao Governo para legislar sobre o regime geral de taxas da administração central. Tem, por isso, vindo a incorrer numa omissão tem permitido grande margem de apreciação ao Tribunal Constitucional, o qual parece só recentemente ter interiorizado as alterações constitucionais de 1997.

<sup>40</sup> Equivalência meramente jurídica e não económica, cfr Xavier, A. (1974), 43-44.

<sup>41</sup> Nabais, J.C. (2004), 338 e 347; Pereira, M.H.F. (2009), 19-20; Nabais, J.C. (2010), 25.

<sup>42</sup> Cfr. Nota anterior.

que entre elas não existe distinção. Assim, para esses autores, continuariam a existir apenas dois tipos de tributos sob o referido prisma: os tributos cuja criação fica sujeita a diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado em todos os elementos exigidos pelo mesmo artigo 103.º, n.º 2, e os que apenas estão sujeitos a um mero regime geral, embora também ele aprovado ou autorizado pelo órgão legislativo<sup>43</sup>.

Porém, este argumento não é decisivo para equiparar as contribuições financeiras às taxas. Com efeito, o facto de a Constituição sujeitar cada um destes dois tipos de tributos à obrigatoriedade de disporem de um regime geral, não significa que esse regime seja idêntico para ambos os tributos. Pelo contrário, essa exigência permite admitir que poderão existir, pelo menos, um regime geral para as taxas e outro para as contribuições financeiras, com exigências diferentes consoante o tipo de tributo em causa. Aliás, o próprio legislador, ao estabelecer o regime geral das taxas das autarquias locais e ao aprovar a autorização legislativa para o regime geral das taxas para a administração do Estado, já deixou claro que até pode haver mais de um regime geral de taxas; este facto permite concluir que, tal como poderão existir vários regimes gerais de taxas, provavelmente – e desejavelmente, atentas as diferenças entre ambos os tipos de tributos – também não existirá coincidência total destes regimes gerais com um futuro regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas<sup>44</sup>.

E também não se está perante um argumento decisivo sob a perspectiva da equiparação ao imposto, porquanto o legislador constitucional, ao sujeitar as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas apenas a um regime geral parlamentarmente aprovado ou autorizado, está claramente a distingui-las dos impostos, que, estes sim, estão sujeitos a uma *total* reserva relativa de lei, quanto aos aspectos previstos no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Temos, assim, que este terceiro género de tributos, mais que não seja pela opção do Legislador Constitucional de 1997 de o incluir na Constituição a par das taxas e dos impostos, deve ter a sua autonomia reconhecida.

---

<sup>43</sup> Pereira, M.H.F. (2009), 19-20 e 24-26; Nabais, J.C. (2010), 32-33.

<sup>44</sup> Vasques, S. (2008), 241-242.

Em Portugal, os tributos para-fiscais, destinados a financiar entidades públicas não territoriais, com *nuances* diversas, remontam, no essencial – e embora possam ser encontrados exemplos anteriores – aos primeiros anos do Estado Novo e à onda de proteccionismo que varreu o mundo no período entre Guerras mundiais do século XX, na sequência da recessão de 1929 ocorrida nos Estados Unidos da América<sup>45</sup>. Assim aconteceu, designadamente, no que respeita (i) às taxas criadas a favor dos então recém-instituídos organismos corporativos de coordenação e regulação económica – as comissões reguladoras, as juntas nacionais e os institutos – bem como, no que respeita (ii) às contribuições obrigatórias dos trabalhadores para a Segurança Social, com a crescente integração das antigas Caixas de Previdência privativas no regime geral da Segurança Social, e, por último, no que se refere (iii) às ordens profissionais que foram sendo criadas<sup>46</sup>. Com todas as metamorfoses sociais e do Estado entretanto verificadas, nomeadamente com a passagem do regime autoritário ao regime democrático e com a adesão às Comunidades Europeias, tanto estes organismos como os tributos destinados a financiá-los foram evoluindo, desde a lógica protecionista que tinha presidido à sua criação durante o Estado Novo até à situação actual das modernas entidades reguladoras e supervisoras, destinadas a corrigir as falhas de mercado e a promover a livre concorrência nos sectores ou subsectores em que actuam, mas com a preocupação de estabelecer um ponto óptimo de equilíbrio entre as preocupações de regulação e as de respeito pelas regras de mercado e de não intervencionismo, por um lado, e com a preocupação de não criar tributos que, mesmo em domínios não harmonizados, possam contender com as liberdades fundamentais do Tratado, por outro<sup>47</sup>.

Quanto a estas novas entidades públicas com atribuições de regulação e supervisão económica, o seu surgimento – ou, pelo menos, o seu figurino actual – é mais recente e é contemporâneo do fenómeno de privatização e liberalização dos subsectores anteriormente explorados em regime de monopólio pelas entidades do sector empresarial do Estado, iniciado nas últimas décadas do Século XX. Em certa medida, este fenómeno constitui, como se referiu, uma consequência da adesão de Portugal às Comunidades Europeias e da

---

<sup>45</sup> Xavier, A. (1974), 64 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 263 e ss; Oliveira, R.E. & V. Moreira (2001), 15-20; Moreira, V. & F. Maças (2003), 17 e ss; Moreira, V. (2003), 29 e ss; Vasques, S. (2004), 139-144; Vasques, S. (2008), 191-199; Vasques, S. (2008a), 15-22. Acórdão do TC n.º 365/2008, citado.

<sup>46</sup> Cfr. Nota anterior; Vasques, S. (2008), 180-206.

<sup>47</sup> Vasques, S. (2008a), 27-29.

necessidade de cumprimento das respectivas regras, designadamente em matéria de livre concorrência e de liberdades fundamentais. É assim que, entre outras, surgem no nosso país a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, em 1991; a Entidade Reguladora do Sector Eléctrico, em 1995; o Instituto Regulador de Águas e Resíduos, em 1997 (actual Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos); o Instituto Nacional de Aviação Civil, em 1998; o Instituto Nacional de Transporte Ferroviário, em 1998 (actual Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres); a Autoridade Nacional das Comunicações, em 2001; a Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos, em 2002; a Autoridade da Concorrência, em 2003; a Entidade Reguladora da Saúde, em 2003; e a Entidade Reguladora da Comunicação Social, em 2005. Estas entidades têm por atribuições o controlo e a regulação dos mercados – ou seja, desempenham a designada função de *watch dog*, no jargão norte-americano<sup>48</sup>.

A criação deste tipo de entidades pelos Estados membros da União Europeia foi, aliás, encorajada pela própria Comissão Europeia através do “*European Governance: a White Paper*” COM(2001) 428, de 25 de Julho de 2001<sup>49</sup>.

Para a prossecução de tais atribuições, as referidas entidades gozam, geralmente, de maior ou menor grau de independência, nomeadamente em relação ao Governo e aos sectores ou subsectores que regulam. Para concretização, pelo menos em parte, dessa independência, tais entidades dispõem de receitas próprias que lhes são atribuídas através de actos normativos de hierarquia variável<sup>50</sup>. De salientar que o já referido “Memorando de Entendimento” preconiza no seu n.º 7.21. que se assegure que, até final do primeiro trimestre de 2012, as autoridades reguladoras nacionais disponham dos necessários recursos e independência para a prossecução das suas atribuições. Aliás, o objectivo de reforçar a independência das várias autoridades reguladoras é afluído em vários pontos do mesmo “Memorando”<sup>51</sup>. É, por isso, de esperar desenvolvimentos nesta matéria a breve trecho.

---

<sup>48</sup> Ver Notas 45 e 46.

<sup>49</sup> Disponível em: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001\\_0428en01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/com/2001/com2001_0428en01.pdf)

<sup>50</sup> Ver Notas 45 e 46.

<sup>51</sup> Cfr. n.ºs 2.9; 5.2; 5.16; 5.20; 5.23.i; 7.20.iii.



Mas existem outras entidades públicas que, embora sujeitas a tutela e supervisão do Governo, ainda assim prosseguem atribuições de supervisão e regulação dos mercados ou de certos conjuntos de operadores económicos, como é o caso do INFARMED-Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P., (INFARMED, I.P.), bem como outras que prosseguem atribuições diversas da regulação de mercados, como é o caso do Instituto Nacional de Emergência Médica, I.P., mas que, em ambos os casos, dispõem também de receitas tributárias próprias que visam assegurar o financiamento das suas actividades e que, pelo menos pela via financeira, podem gozar de certa independência<sup>52</sup>. Também nalguns desses casos poderão estar em causa tributos que, por não assentarem numa relação bilateral entre o sujeito passivo e a entidade pública e por não serem absolutamente unilaterais, bem como por não assentarem “na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade”, não devam ser caracterizados como taxas nem como impostos, mas sim como contribuições financeiras na acepção da actual redacção da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa.

À evolução das antigas taxas de coordenação e regulação económica até aos tributos da actualidade não foi, também, alheio o desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial da análise destes tributos, que entretanto se tem verificado, quer a nível nacional quer a nível da União Europeia, quanto a este, no sentido da conformação desses tributos com as exigências do direito originário e derivado da União Europeia<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Vasques, S. (2004), 135-219; Dourado, A.P., (2007), 119-125; Vasques, S. (2008a), 21-25.

<sup>53</sup> Vasques, S. (2004), 189-197; Vasques, S. (2008a), 21-23. Cfr., entre outros, os acórdãos do TJUE: de 16/12/1992, proferido no processo C-17/91, *Georges Lornoy En Zonen NV e outros contra Estado Belga*; de 02/08/1993, proferido no processo C-266/91, *Celulose Beira Industrial SA contra Fazenda Pública*; de 27/10/1993, proferido no processo C-72/92, *Firma Herbert Scharbatke Gmbh contra República Federal da Alemanha*; de 22/03/1997, proferido no processo C-74/76, *Iannelli & Volpi SpA contra Ditta Paolo Meroni*; de 17/09/1997, proferido no processo C-347/95, *Fazenda Pública contra União das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL (UCAL)*; de 17/09/1997, proferido no processo C-28/96, *Fazenda Pública contra Fricarnes SA*; de 13/06/2002, proferido nos processos apensos C-430/99 e C-431/99, *Inspecteur van de Belastingdienst Douane, district Rotterdam contra Sea-Land Service Inc. e Nedlloyd Lijnen BV*; de 18/09/2003, proferido nos processos apensos n.ºs C-292/01 e C-293/01, *Albacom SpA e Infostrada SpA contra Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica e Ministero delle Comunicazioni*; de 05/07/2007, proferido no processo C - 181/06, *Deutsche Lufthansa AG contra ANA – Aeroportos de Portugal, SA*. A obrigatoriedade de conformação das imposições internas com as liberdades fundamentais em domínios não harmonizados resulta de diversos acórdãos, tais como o acórdão de 14/02/1995, proferido no processo C-279/93,

Os tributos em causa têm ainda a particularidade de não incidirem sobre a generalidade dos cidadãos ou das empresas mas apenas sobre um grupo de contribuintes que se encontra sujeito às atribuições de regulação da entidade pública ou que apresenta com esta, ou com a actividade desta, alguma conexão relevante, em termos tais que, sob o ponto de vista material, legitimam a sujeição ao pagamento desses tributos. Há autores que procuram vislumbrar uma certa bilateralidade, ou uma lógica de troca, entre o pagamento do tributo pelos membros desse grupo de contribuintes e a prestação pública a favor do mesmo grupo, levada a cabo pela entidade a favor de quem é criado o tributo e que, ainda assim, essa bilateralidade, mesmo que esbatida, seria suficiente para legitimar a cobrança de uma destas contribuições, nomeadamente, decorrente do facto de, em certos tributos, o legislador usar a expressão “*como contrapartida de ...*”<sup>54</sup>. Julga-se, porém, que só muito remotamente poderá falar-se em bilateralidade ou sinalagmaticidade no caso das contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Desde logo, porque, ao contrário do que acontece com as taxas, não existe uma corresponsabilidade entre a prestação tributária por parte do contribuinte e a prestação pública, em termos tais que o sujeito passivo possa invocar a *excepção do não cumprimento* e recusar o pagamento se a prestação pública não for efectuada, e vice-versa; depois, porque não assiste ao sujeito passivo, após o pagamento do tributo, qualquer direito de reclamar a prestação pública, caso a entidade pública a não assegure; acresce que a prestação pública e a prestação tributária não são, em regra, simultâneas e, na maioria dos casos, podem até estar muito afastadas no tempo, ao contrário do que é pressuposto pela bilateralidade e sinalagmaticidade; além disso, nalguns casos em que está em causa a actividade de determinado sujeito passivo, o mesmo está geralmente obrigado a pagar o tributo ainda que, na prática, não tenha exercido qualquer

---

*Finanzamt Koeln-Altstadt contra Roland Schumacker*, n.º 21, e o acórdão de 29/11/2001, proferido no processo C-17/00, *François De Coster contra Collège des Bourgmestre et Échevins de Watermael-Boitsfort*, n.º 25.

Cfr., também, entre outros, os acórdãos do TC: n.º 256/2005, de 24/05/2005 (CMVM - Taxa sobre operações fora de bolsa); n.º 183/1995, de 14/02/1996 (Contribuições para a Segurança Social); n.º 365/2008, de 02/07/2008 (ERC – Taxa de regulação e supervisão); n.º 387/1991, de 22/10/1991 (Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas); n.º 419/1996, de 07/03/1996 (IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização); n.º 497/1989, de 13/07/1989 (Quotas para a Ordem dos Advogados); n.º 13/1988, de 13/01/1988 (Taxa da Comissão Reguladora dos Produtos Químicos Farmacêuticos).

<sup>54</sup> Vasques, S. (2004), 159-166; Vasques, S. (2008), 172 e ss e 499, neste caso, a propósito das taxas de supervisão contínua a favor da CMVM; Vasques, S. (2008a), 32-34.

actividade, sendo suficiente a sua inscrição como tal<sup>55</sup>. Estas considerações são válidas tanto para o sujeito passivo individualmente considerado como para o grupo de indivíduos em que o mesmo se insere, sendo certo que, na maioria dos casos, existem elevados custos de transacção, decorrentes da descoordenação ou da difícil coordenação entre os membros do grupo, que dificultam uma reacção organizada, seja contra a cobrança de tributos formal ou materialmente ilegítimos seja contra a própria omissão da prestação pública<sup>56</sup>. Mais: o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 365/2008 claramente afasta esta ligação entre o carácter sinalagmático e bilateral, por um lado, e a expressão “*como contrapartida de ...*”, por outro, quando a desvaloriza referindo que o legislador a empregou em sentido lato<sup>57</sup>.

As mencionadas dificuldades de coordenação ocorrem mesmo nos casos em que as empresas de alguns sectores se encontram organizadas em torno de uma associação empresarial<sup>58</sup>. Mas, ainda que os custos de transacção fossem mais baixos e fosse possível uma maior coordenação dos sujeitos passivos de determinado sector, ainda assim não vislumbramos em que termos e com que fundamento os mesmos poderiam, por exemplo, reclamar a execução da prestação pública por parte da entidade a ela obrigada ou reclamar a devolução do tributo pago com fundamento na omissão dessa prestação pública. É que, ao contrário do que acontece com as taxas, nas contribuições financeiras existe todo um conjunto de factores e de circunstâncias que quebram o nexó sinalagmático entre prestação e tributária e prestação pública. Pela banda do sujeito passivo, este paga o tributo em momento pré-determinado e não – ou não necessariamente – no momento em que é disponibilizada a prestação pública. Pelo lado da entidade pública, esta, embora tenha as suas atribuições estabelecidas na lei, carece de definição e aprovação anuais dos seus planos

---

<sup>55</sup> Xavier, A. (1974), 44-45, a propósito da sinalagmaticidade das taxas, e 58, a propósito das contribuições especiais.

<sup>56</sup> Coase, R.H. (1960); Araújo, F. (2005), 552 e ss; Araújo, F. (2008), 15 e ss.

<sup>57</sup> O Tribunal Constitucional desvalorizou a expressão “em contrapartida” no que respeita à taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, entendendo que tal expressão foi usada pelo Legislador em “sentido amplo”. Este entendimento jurisprudencial parece colocar em causa, em grande medida, a base da “lógica de troca” ou “paracomutatividade” em que assenta a construção de Sérgio Vasques, quando preconiza o princípio da equivalência como parâmetro de aferição da medida das contribuições financeiras.

<sup>58</sup> No contencioso das taxas sobre a comercialização de produtos de saúde/produtos cosméticos e de higiene corporal, verificou-se que a associação empresarial do sector apenas logrou reunir em torno de si e das suas posições um conjunto reduzido de empresas – embora representativas de significativo volume de negócios – enquanto a esmagadora maioria dos operadores procurou regularizar a sua situação directamente com a entidade a favor de quem havia sido criado o tributo.

de actividades, de acordo com o interesse público do momento, podendo essas actividades incidir mais ou menos sobre determinados campos dessas atribuições e, assim, haver da parte da entidade pública mais actividade de uma determinada natureza do que de outra. É vedada a escolha pelo sujeito passivo da contraprestação pública, ou do leque de possíveis contraprestações<sup>59</sup>. Mais: em certos casos, como acontece com as prestações do sistema previdencial do regime geral de Segurança Social dos trabalhadores por conta de outrem, existe ainda todo um conjunto de condições e termos que cada sujeito passivo tem de preencher em concreto para ter direito às prestações previstas na lei<sup>60</sup>.

Ou seja, ao contrário – uma vez mais – do que acontece com as taxas e com a generalidade dos impostos, no caso das contribuições financeiras, não é o sujeito passivo que voluntariamente adquire, pelo pagamento do tributo, a prestação pública que pretende ou que voluntariamente pratica o facto gerador do dever de pagar o imposto; o que acontece nas contribuições financeiras é que a existência da entidade pública a favor de quem é criado o tributo, bem como as actividades que, dentro do leque das suas atribuições, esta desenvolve, resultam de razões de exclusivo interesse público e, consequentemente, o mesmo acontece com a necessidade do seu financiamento. Todavia, porque, de algum modo, a existência dessa entidade pública, ou da sua actividade, pode ser imputada a certo *clube* de sujeitos passivos, considera-se legítimo que sejam estes a suportar, pelo menos em parte, o financiamento dessa actividade.

Ou seja, é, apesar de tudo, insofismável que a escolha de certo grupo de sujeitos passivos para ser onerado com uma contribuição financeira a favor de determinada entidade pública assenta na *presunção* de que esse grupo – que geralmente consiste no conjunto das entidades sujeitas às atribuições da entidade pública ou que com essas atribuições apresenta alguma conexão – pelo menos em parte, aproveitará os benefícios, ou causará os custos, do funcionamento dessa entidade pública<sup>61</sup>. Quer isto dizer que, se é certo que, para efeitos de

---

<sup>59</sup> Por exemplo, no caso do pagamento de uma taxa como condição do prosseguimento do procedimento administrativo tendente à concessão de certa autorização ou licença, o sujeito passivo, ao pagar, já sabe que o possível desfecho do pedido será o deferimento ou o indeferimento do pedido (ou outra forma de extinção do procedimento). Isto não acontece com as contribuições financeiras.

<sup>60</sup> No sentido de afastar o nexó sinalagmático, cfr. Cabral, N.C. (2010), 59.

<sup>61</sup> Nabais, J.C. (2004), 257; Vasques, S. (2004), 159-166; Vasques, S. (2008), 172 e ss; Vasques, S. (2008a), 31-34; Nabais, J.C. (2010), 30.

identificação do grupo a tributar e do afastamento do princípio da generalidade, parece-nos adequado o critério do custo ou do benefício, já no que respeita à medida do tributo, consideramos que este critério do custo ou do benefício não resolve todas as situações, tendo em conta a heterogeneidade de características das contribuições financeiras existentes no nosso Ordenamento Jurídico, motivo pelo qual, nalguns casos, de acordo com essas características, a medida do tributo tem de aferir-se pela capacidade contributiva, como veremos adiante.

Poderá, em síntese, afirmar-se que, do conjunto dos tributos cuja receita se destina a entidades públicas diferentes da pessoa colectiva Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais, as contribuições financeiras são aquelas que não possam ser caracterizadas como impostos ou taxas, visto que a qualificação como impostos ou taxas, não depende do destinatário da receita<sup>62</sup>. É, por isso, a estas contribuições financeiras, que (i) se destinam a financiar entidades públicas não territoriais, que (ii) não são bilaterais nem unilaterais, que (iii) não assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e que (iv) incidem sobre determinado grupo de contribuintes, geralmente sujeitos às atribuições da entidade beneficiária ou que com as quais apresentam determinada conexão, que nos referiremos neste trabalho.

Até à Revisão Constitucional de 1997, dada a inexistência do regime geral, o controlo dos referidos tributos passava pela análise das suas características materiais e pela verificação da existência, ou não, do nexó sinalagmático, entre a prestação do contribuinte e a prestação do ente público, próprio das taxas. Na falta desse nexó, o controlo passava para outro plano, que era o de verificar se estava cumprida a reserva relativa de lei própria dos impostos, como modo de controlo que confere maiores garantias ao cidadão. Estando cumprida a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, o tributo era válido; caso contrário, era organicamente inconstitucional. Mesmo após essa revisão, ainda persistiu durante algum tempo, esse tipo de análise.

---

<sup>62</sup> Xavier, A. (1974), 65 e ss.

Porém, a jurisprudência recente do Tribunal Constitucional já evoluiu no sentido de interiorizar que a reserva relativa respeita apenas ao regime geral. E, assim, actualmente já parece bastar-se com a consagração através de lei em sentido formal de um conjunto de princípios e regras gerais que norteiem a criação do tributo. Esta corrente jurisprudencial, que se iniciou com os Acórdãos sobre a taxa de regulação e supervisão a favor da Entidade Reguladora da Comunicação Social, constitui também um indicador importante as matérias a incluir num futuro regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas<sup>63</sup>.

Naturalmente que, no futuro, quando estiver em vigor o regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, o controlo destes tributos passará a ser feito, primordialmente, mediante comparação do regime de cada tributo concreto com as injunções e exigências desse regime geral. Até lá, parece-nos possível introduzir um pequeno requisito de ordem formal, ou até uma mera alteração de ordem prática, que poderá fazer toda a diferença sob o ponto de vista do controlo material destes tributos. Vê-lo-emos mais adiante.

## **2.2. Das características essenciais das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas**

Como se referiu, o que essencialmente caracteriza e distingue estes tributos, relativamente às demais receitas coactivas e de carácter não sancionatório cobradas pelos entes públicos, são os seguintes aspectos: (i) serem receitas próprias que se destinam a financiar entidades públicas não territoriais, (ii) não serem bilaterais nem unilaterais, (iii) não assentarem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e (iv) incidirem sobre determinado grupo de contribuintes, geralmente sujeitos às atribuições da entidade beneficiária ou que com as quais apresentam determinada conexão.

---

<sup>63</sup> Cfr. acórdãos do TC n.ºs 365/2008, de 02/07/2008, 613/2008, de 10/12/2008, 315/2009, de 29/06/2009, e 361/2009, de 09/07/2009, todos sobre a taxa de regulação e supervisão a favor da ERC.

Analisemos com mais detalhe cada uma dessas características:

(i) As demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas são receitas próprias dessas entidades e têm por finalidade o financiamento, pelo menos em parte, da actividade das entidades públicas não territoriais a favor de quem são criadas. Dizemos *pelo menos parte*, porque esta pode não ser, e geralmente não é, a única fonte de receita destas entidades. De um modo geral, as mesmas entidades dispõem ainda de outras fontes de financiamento da sua actividade, que podem ir desde as verdadeiras taxas até, no limite, a dotações orçamentais, como sejam as do Orçamento de Estado. No entanto, esta função de financiamento sempre foi reconhecida como característica destes tributos<sup>64</sup>.

Dado que grande parte destas entidades se encontra sujeita à Lei-Quadro dos Institutos Públicos, porque mesmo as entidades administrativas independentes – entre as quais as entidades reguladoras independentes – não passam de institutos públicos de regime especial, importa recordar que, nos termos do n.º 1 do artigo 37.º dessa lei, os *“institutos públicos dispõem dos tipos de receitas previstos na legislação aplicável aos serviços e fundos autónomos e, se for caso disso, na legislação da Segurança Social, com excepção daqueles que apenas possuam autonomia administrativa”*<sup>65</sup>. Por seu turno, o Regime da Administração Financeira do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, prevê, no n.º 1 do seu artigo 47.º, como tipos de receitas próprias dos organismos autónomos: *“as receitas resultantes da sua actividade específica; o rendimento de bens próprios e bem assim o produto da sua alienação e da constituição de direitos sobre eles; as doações, heranças ou legados que lhes sejam destinados; quaisquer outros rendimentos que por lei ou contrato lhes devam pertencer”*. O n.º 2 do mesmo artigo estabelece que, *“para além das receitas próprias, estes organismos poderão ainda beneficiar, nos termos da lei ou das normas comunitárias aplicáveis, de comparticipações, dotações, transferências e subsídios provenientes do Orçamento*

---

<sup>64</sup> Xavier, A. (1974), 64 e ss; cfr. Notas 32 a 34 e acórdão do TC n.º 365/2008. Nabais, J.C. (2004), 257, considera que estes tributos são caracterizados por serem cobrados a favor de entidades públicas não territoriais e visarem fazer face às respectivas despesas; Sanches, J.L.S. (2007), 58-59, entende que o que distingue os tributos parafiscais não é tanto a afectação financeira a “fins especiais prosseguidos por entidades autónomas (institutos públicos, órgãos de coordenação económica, sistemas de segurança social)”, mas sim a subtracção à legalidade tributária e ao orçamento. Vasques, S. (2008), 176, considera, porém, que a finalidade dos tributos comutativos e “paracomutativos” é compensatória da prestação pública e assenta numa “lógica de troca”. Cfr., ainda, Nabais, J.C. (2010), 32.

<sup>65</sup> Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro, na sua redacção republicada em anexo ao Decreto-Lei n.º 105/2007, de 3 de Abril. Cfr. alínea f) do n.º 1 do artigo 48.º da referida Lei Quadro.

*do Estado, do Orçamento da Segurança Social ou de quaisquer entidades públicas ou privadas, bem como do Orçamento da Comunidade Europeia”.*

Decorre, pois, destes preceitos que os institutos públicos – entre os quais a generalidade das entidades reguladores, independentes ou não – dispõem, ou podem dispor, de diversas receitas próprias, sendo certo que estas podem revestir diversas naturezas.

(ii) Estes tributos distinguem-se das verdadeiras taxas porque, embora estas também possam destinar-se a financiar as entidades públicas a favor das quais são criadas, não existe naqueles uma prestação individualizada da entidade pública a favor de cada sujeito passivo, ou, por outras palavras, não existe a fruição de um *recurso comum*, ao contrário do que acontece com as taxas. Falta, por conseguinte, a esses tributos a bilateralidade – ou sinalagmaticidade – característica das taxas, assente na divisibilidade ou na rivalidade no consumo de *recursos comuns*<sup>66</sup>.

E as contribuições financeiras distinguem-se dos impostos porque nelas também não existe unilateralidade nem universalidade, ou a indivisibilidade ou não rivalidade no consumo, própria do uso dos *bens públicos*<sup>67</sup>.

(iii) As contribuições financeiras distinguem-se, por um lado, das contribuições especiais de melhoria ou para maiores despesas previstas no n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária porque enquanto estas, no recorte dado pelo preceito, acarretam sempre para o indivíduo um benefício ou o aumento do valor dos seus bens, ou provocam um acréscimo de custos da administração, já naquelas o benefício ou o aumento da actividade pública não é atribuível a cada sujeito passivo, individualmente considerado, porque é impossível determinar o benefício, ou o custo, aproveitado, ou causado, por cada indivíduo, mas apenas imputar esse custo, ou benefício, ao *clube* a que o mesmo pertence<sup>68</sup>.

As contribuições financeiras não assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo

---

<sup>66</sup> Cfr. Nota 20; Xavier, A. (1974), 42 e ss; Vasques, S. (2008), 172 e ss, quanto ao carácter meramente presumido dos custos ou benefícios; Nabais, J.C. (2010), 11 e ss.

<sup>67</sup> Cfr. Nota anterior.

<sup>68</sup> Cfr. Nota 66; Xavier, A. (1974), 58 e ss.



exercício de uma actividade, porquanto, no caso contrário, estaríamos perante impostos, como resulta expressamente do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária. Quanto a este requisito e como se referiu, no caso das contribuições financeiras não existe, ou não é determinante que exista, um benefício para cada sujeito passivo em concreto, ao contrário do que acontece com as contribuições especiais previstas no mesmo n.º 3 do artigo 4.º, em que existe um benefício para o contribuinte, ou um aumento do valor dos seus bens, de um passo, ou existe um aumento de custos por este provocado, de outro passo<sup>69</sup>.

Além disso e por outro lado, o que distingue as contribuições especiais que não são impostos, das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas é essencialmente o facto de o tributo ser criado a favor da uma entidade pública não territorial e, por isso, distinta da pessoa colectiva Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais<sup>70</sup>. Enquanto, pelo contrário, as mencionadas contribuições especiais podem ser criadas a favor de qualquer destas entidades públicas territoriais.

(iv) Recorrendo uma vez mais à teoria da apropriação e à análise económica do Direito, diríamos que as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas não visam financiar o uso de *bens públicos* pela generalidade dos contribuintes, como os impostos, nem a fruição individual de *recursos comuns*, como as taxas<sup>71</sup>. Diferentemente, as contribuições financeiras visam, de algum modo, financiar a fruição dos designados *bens de clube*, que são aqueles em que, segundo a mesma teoria, a exclusão de acesso é fácil ou espontânea e em que a rivalidade no uso é baixa ou nula. Daí que estas contribuições não sejam susceptíveis de confusão com os impostos, destinados a financiar, pela generalidade dos contribuintes no cumprimento de um dever de cidadania, o uso de *bens públicos*, nem com as taxas, destinadas a financiar, pelo indivíduo, o uso exclusivo dos *recursos comuns*. Antes constitui um terceiro tipo de tributos, destinado a financiar, pelos membros do *clube*, o presumível uso por esses membros dos respectivos *bens de clube*. É esta pertença ao *clube* que justifica a

---

<sup>69</sup> Cfr. Nota anterior. Lourenço, L.A.P. (2010), 100 e ss, considera que os tributos para-fiscais são contribuições especiais e assentam num dever geral de solidariedade, enquanto os impostos assentam na capacidade contributiva.

<sup>70</sup> Contribuições especiais que não são impostos são aquelas que não assentam na obtenção pelo sujeito passivo, a título individual, de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade.

<sup>71</sup> Cfr. Notas 45 e 46; Nabais, J.C. (2004), 224-226 e 260-268; Nabais, J.C. (2010), 20 e ss.

oneração desses membros e o facto de os *bens de clube* deverem ser suportados por quem deles usufrui, seja na modalidade de benefício seja na de provocação de custos.

Ao contrário do que acontece com as contribuições especiais que, segundo o n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, são impostos, já nas contribuições financeiras, a legitimação da sujeição do grupo, ou *clube*, ao pagamento do tributo deriva do facto de se tratar de entidades sujeitas às atribuições da entidade pública, ou que com estas atribuições têm uma conexão relevante, o que permite *presumir* a existência de benefício para cada membro do grupo, ou *clube*, decorrente das actividades dessa entidade ou de custos causados pelos membros desse *clube* à mesma entidade ou em que esta incorre por causa dos membros desse grupo<sup>72</sup>. O que se sabe é que determinado *clube* tem certo benefício com, ou determina certo custo à, entidade pública em causa. Não se sabe, porém, em concreto, qual a exacta participação de cada membro do *clube* nesse benefício ou nesse custo – pense-se no caso do sistema previdencial de Segurança Social dos trabalhadores por conta de outrem: embora dificilmente o mesmo trabalhador, ao longo da sua carreira profissional, possa acumular todas as prestações previstas no mesmo regime, o certo é que o conjunto, ou o *clube*, dos trabalhadores por conta de outrem inscritos na Segurança Social e que preencham as condições de atribuição, beneficiam – em maior ou menor quantidade e com maior ou menor redundância de algumas prestações – de todas essas prestações. Como refere Sérgio Vasques, as contribuições financeiras não incidem sobre a *procura* de prestações públicas, mas sim sobre a *oferta* dessas prestações, pelo que para a sujeição ao tributo é irrelevante a questão de saber se, efectivamente e em concreto, o mesmo provocou essa, ou beneficiou dessa, prestação<sup>73</sup>. Esta presunção é quanto basta para determinar o *clube* de sujeitos passivos do tributo.

Ou seja, por um lado, embora ainda seja possível supor um certo nexo entre o tributo pago e o *presumível* aproveitamento, por parte de cada sujeito passivo que integra o *clube*, da actividade da entidade pública a quem se destina a receita, esse nexo é tão difuso que não permite caracterizar a prestação do ente público como contrapartida económica do tributo pago pelo sujeito passivo. Por outro, o tributo não se abate sobre a totalidade dos cidadãos

---

<sup>72</sup> Cfr. Nota anterior; Vasques, S. (2008), 172 e ss, quanto ao carácter meramente presumido dos custos ou benefícios. Acórdão do TC n.º 365/2008.

<sup>73</sup> Vasques, S. (2008), 174, *apud* Paul Kirchhof, *Staatliche Einnahmen*, in Josef Isensee/Paul Kirchhof, org. (1999), vol. IV, §88, 110-111.

e empresas mas apenas sobre as entidades geralmente sujeitas às atribuições da entidade beneficiária ou que com essas entidades apresentam determinada conexão. Estas considerações valem, pelo menos, para a determinação do *clube* de sujeitos passivos.

Assim, se estas considerações são válidas para o recorte da incidência subjectiva, já no que respeita à medida do tributo e à repartição da carga tributária pelos membros do *clube*, parece-nos ser admissível, dependendo das características do tributo em causa, a introdução de certos factores de ponderação que emprestem um maior grau de proporcionalidade ao montante concretamente cobrado a cada sujeito passivo, do que a simples cobrança “por cabeça” ou “capitação” de certo valor fixo<sup>74</sup>. Desta possibilidade é exemplo o critério de determinação do montante da taxa de regulação e supervisão da ERC ou, mesmo, da taxa a favor do INEM, I.P., ou das contribuições dos trabalhadores por conta de outrem para a Segurança Social, como veremos mais adiante. Mas disso é também exemplo o facto de alguns destes tributos terem bases de cálculo *ad valorem* e incidirem objectivamente sobre certas manifestações de riqueza que não permitem a determinação da medida do tributo segundo o critério do custo, ou do benefício, mas apenas segundo o critério da capacidade contributiva.

Além disso e ainda no que se refere à determinação da medida do tributo e à repartição de encargos, nalgumas situações e dependendo das características do mesmo tributo, é possível seriar ou distinguir os membros do *clube* consoante o seu maior ou menor *presumível* aproveitamento de benefícios ou provocação de custos, tendo por base indicadores objectivos desse aproveitamento ou provocação, e deste modo diferenciar o tributo que deve ser pago por cada um deles à luz desses indicadores.

Como veremos mais adiante, a configuração das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas varia de caso para caso, nomeadamente no que respeita aos factos geradores, às bases de incidência, à taxa, ou valor, a pagar e aos regimes de liquidação e cobrança. O que é comum a todas estas espécies tributárias é (i) o facto de tratar-se de receitas próprias e destinarem-se ao financiamento das entidades públicas não territoriais a favor de quem são criadas; (ii) o facto de não se tratar de um tributo unilateral nem bilateral; (iii) o facto de não assentarem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou

---

<sup>74</sup> Araújo, F. (2005), 532-534.

aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e (iv) o facto de tratar-se de tributos incidentes sobre pessoas, singulares ou colectivas, geralmente sujeitas às atribuições das entidades beneficiárias ou que com as mesmas apresentam determinada conexão.

A circunstância de, pelo menos no direito português, estas entidades públicas terem sempre um conjunto de atribuições, nomeadamente de atendimento e informação ao público ou de participação na definição das linhas de orientação política dos respectivos ministérios, que não se destinam directamente a beneficiar os operadores económicos do sector mas sim, por exemplo, o público em geral, nada retira ao que se deixa dito, na medida em que, ainda assim, o exercício da maioria dessas atribuições é presumivelmente causado por aqueles operadores e pelas falhas de mercado, nomeadamente as assimetrias informativas, decorrentes da respectiva actividade económica. Ainda assim, a existência destas atribuições adicionais pode influir decisivamente na maior ou menor adequação de certa base de cálculo do tributo ou na maior ou menor adequação da vertente de aferição da igualdade, quando pretenda recorrer-se ao critério do custo ou do benefício para determinar a medida do tributo, como veremos mais adiante. Esta dificuldade aumenta com a existência de diversas fontes de receita para a mesma entidade pública.

### **2.3. A figura no direito comparado**

No direito comparado, designadamente nos ordenamentos jurídicos francês, espanhol, alemão, brasileiro e italiano, é possível encontrar outros tipos de tributos além dos impostos e das taxas. Alguns desses tributos reconduzem-se às contribuições especiais, mas outros reconduzem-se a tributos parafiscais ou a tributos sujeitos a absoluta equivalência ou proporcionalidade, entendida esta como a equivalência tanto do ponto de vista jurídico como do ponto de vista económico.

Assim, no ordenamento francês, além dos impostos e das taxas, existiam ainda as “*redevances*” e as “taxas parafiscais”. As “*redevances*”<sup>75</sup>, embora devidas por ocasião e como contrapartida pela prestação de um serviço público, distinguem-se das taxas pelo facto de serem absolutamente equivalentes ao serviço prestado, quer sob o ponto de vista jurídico quer sob o económico. Por seu turno, as “taxas parafiscais” são tributos criados a favor de determinadas pessoas colectivas públicas não territoriais, ou de pessoas colectivas privadas, para realização de determinados interesses económicos ou sociais<sup>76</sup>.

Desde o início da década passada que se iniciou, com a lei orgânica de 1 de Agosto de 2001, um processo de reforma das “taxas parafiscais”, nomeadamente as agrícolas e as industriais, que só poderiam vigorar até 31 de Dezembro de 2003<sup>77</sup>. No entanto, o “*Code Général des Impôts*” continua a prever, no seu “*Titre III: Impositions perçues au profit de certains établissements publics et d'organismes divers*”, um conjunto de tributos que, nalguns casos, são tributos com características próximas das contribuições financeiras sobre as quais nos vimos debruçando. É o caso da taxa sobre a edição de livros, criada a favor do “*Centre National du Livre*”, prevista nos artigos 1609.º, n.º 11, e seguintes do “*Code*”, que incide subjectivamente sobre os editores de livros e objectivamente sobre todas as vendas de livros, não destinados à exportação e não isentos, que os mesmos editem; apesar de tudo, como este tributo incide sobre vendas de bens – livros – parece-nos que estaremos perante um imposto especial de consumo.

Já o mesmo não se diga da “Taxa para o desenvolvimento da formação profissional nas profissões de reparação de automóveis, bicicletas e motociclos”, prevista nos artigos 1609.º, n.º 26, e seguintes, criada a favor da “*Association nationale pour la formation automobile*”. Este tributo incide subjectivamente sobre as empresas de reparação de automóveis, bicicletas e motociclos e objectivamente sobre as remunerações que estas pagam aos seus trabalhadores sujeitas a retenções para a Segurança Social. Neste caso, parece estarmos perante uma verdadeira contribuição financeira a favor de uma entidade pública, na medida em que é possível presumir que as referidas empresas sobre as quais se abate o tributo aproveitam ou provocam os custos da actividade da referida associação, sendo certo que

---

<sup>75</sup> Veja-se a “*redevance audiovisuelle*” prevista no artigo 37.º da “*Loi n.º 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004*”.

<sup>76</sup> Cfr. Notas 20 e 40; Nabais, J.C. (2004), 255-256; Vasques, S. (2008), 172 e ss.

<sup>77</sup> “*Loi organique n.º 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances*”, artigo 63.º.

igualmente se verificam as demais características a que aludimos próprias destas contribuições: são receitas próprias de determinada entidade pública; não são unilaterais nem bilaterais e não assentam em aumentos de valor dos bens do sujeito passivo decorrentes de obras públicas ou de especial desgaste por este de bens públicos.

O “Imposto sobre vendas directas” de medicamentos foi criado pelo artigo 12.º da Lei n.º 97 - 1164, de 19 de Dezembro de 1997, relativa ao financiamento da segurança social para 1998<sup>78</sup>, o qual veio inserir o artigo L. 245 - 6 - 1 no Código da Segurança Social. Este artigo impõe aos laboratórios farmacêuticos uma contribuição de 2,5% sobre o volume de negócios líquido de impostos que estes realizam em França com as farmácias de empresa, as farmácias mutualistas e as farmácias de sociedades de socorro mineiras, a título de vendas por grosso de especialidades farmacêuticas. Com este tributo visava-se criar para os laboratórios farmacêuticos um ónus equivalente ao que os distribuidores por grosso tinham de suportar com os custos do cumprimento da obrigação de serviço público de abastecimento contínuo àquelas farmácias. O artigo L. 245 - 6 - 4 do Código da Segurança Social dispunha que o imposto sobre as vendas directas reverte a favor da “*Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés*”. Este tributo foi posteriormente revogado com efeitos a partir de 2003. O referido tributo parafiscal não poderia ser qualificado como contribuição financeira na acepção a que vimos fazendo referência, porque o mesmo era rigorosamente unilateral, na medida em que nenhum benefício, mesmo presumido, é possível surpreender da actividade da “*Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés*”, para o clube dos laboratórios farmacêuticos; também não parece que estes, com a sua actividade, provocassem custos superiores para a mesma “*Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés*”. Sobre este tributo já se pronunciou o Tribunal de Justiça da União Europeia no acórdão de 07/09/2006 proferido no processo C-526/04, *Laboratoires Boiron SA contra Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon*, tendo o Tribunal admitido a possibilidade de se estar perante um auxílio de estado não permitido, na medida em que a vantagem que os distribuidores por grosso retiravam da não sujeição a esse imposto poderia exceder os custos adicionais que suportavam para cumprimento das obrigações de serviço público que lhes eram impostas, tendo remetido para o tribunal nacional a tarefa de apurar os factos.

---

<sup>78</sup> JORF de 23 de Dezembro de 1997, p. 18635.

O que parece possível respigar das situações e dos exemplos apontados é que em todos eles estamos perante tributos com bases de cálculo *ad valorem* e incidem sobre manifestações de riqueza reveladas na compra e venda de produtos ou na percepção de remunerações. De notar, no entanto, que o Tribunal de Justiça da União Europeia não se pronunciou contra o “Imposto sobre vendas directas” com fundamento na inadequação da base de cálculo ou no facto de o tributo não incidir sobre certo custo ou benefício.

Em Espanha, o artigo 26.º da *Ley General Tributaria* prevê, além dos impostos, das taxas e das contribuições especiais, que revestem contornos idênticos aos das que vigoram no nosso país, um outro tipo de tributos, que são as “*exacciones parafiscales*”. Contudo, o n.º 2 do referido artigo 26.º refere que “participam da natureza dos impostos” as “exacções fiscais” que não se relacionem especialmente com serviços ou actos da Administração que beneficiem ou afectem o sujeito passivo. Seja como for, parece que *participar da natureza* dos impostos não será o mesmo que *ser* impostos, embora tudo indique que existe também uma tendência para a absorção destes tributos pelo regime dos impostos, facto que afasta os mencionados tributos das características das contribuições financeiras a que vimos fazendo referência<sup>79</sup>.

No direito alemão, a par dos impostos e das taxas, surgem ainda outros dois tipos de tributos: as contribuições (“*Beiträge*”) e os tributos especiais (“*Sonderabgaben*”). Esta última categoria engloba os tributos que não se enquadrem nos restantes três tipos e, em particular, os tributos parafiscais. As “*Sonderabgaben*”, segundo a jurisprudência do BVerfG, são ainda reconduzíveis a dois grupos distintos, consoante tenham finalidade financeira ou tenham finalidade extrafiscal<sup>80</sup>.

No ordenamento jurídico brasileiro, além das taxas, dos impostos e das contribuições de melhoria, a Constituição Federal prevê ainda, no seu artigo 149.º, a possibilidade de criação de contribuições sociais, de intervenção no domínio económico e de interesse das categorias profissionais ou económicas, como instrumento da sua actuação nas respectivas áreas, que na doutrina brasileira também são designadas de contribuições parafiscais, por serem criadas a favor de entidades diferentes das pessoas colectivas públicas territoriais.

---

<sup>79</sup> Nabais, J.C. (2004), 254-255; Vasques, S. (2008), 107-108; Nabais, J.C. (2010), 20 e ss.

<sup>80</sup> Nabais, J.C. (2004), 252-253; Vasques, S. (2008), 96-98 e 106-107; Nabais, J.C. (2010), 20 e ss.

Trata-se, por conseguinte, de tributos com contornos similares às contribuições financeiras objecto deste estudo.

Por fim, no direito italiano, além dos impostos e das taxas, apenas surgem as contribuições especiais, de melhoria e para maiores despesas, na senda da doutrina de Achille Donato Giannini, não sendo reconhecida autonomia aos tributos parafiscais, por se entender que os mesmos se reconduzem a um dos referidos três tipos de tributos, apenas diferenciado quanto à entidade destinatária da receita<sup>81</sup>.

## **2.4. As principais espécies que integram a categoria no direito português**

No direito nacional existe toda uma panóplia de tributos susceptíveis de serem enquadrados como demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas não territoriais, de acordo com as características que referimos *supra*, a saber: serem receitas próprias, destinarem-se ao financiamento da actividade de certa entidade pública não territorial, não serem tributos estritamente bilaterais nem unilaterais, não assentarem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e abaterem-se sobre determinado grupo que presumivelmente beneficia dessa actividade ou causa os custos decorrentes dessa actividade.

Desde logo, são exemplos destas espécies tributárias alguns dos tributos criados a favor das entidades públicas que prosseguem atribuições de regulação económica<sup>82</sup>. Depois, as quotizações pagas pelos profissionais liberais a favor das ordens profissionais e outras associações públicas, de base profissional e de inscrição obrigatória, a que pertencem<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> Nabais, J.C. (2004), 253-254; Vasques, S. (2008), 98-100; Nabais, J.C. (2010), 20 e ss.

<sup>82</sup> Xavier, A. (1974), 74, entendia à época que os tributos então criados a favor dos “organismos de coordenação económica” eram verdadeiros impostos, independentemente de terem por finalidade apenas o “financiamento das despesas correntes do organismo” ou de terem também uma finalidade de compensação ou regularização de preços. Cfr. Vasques, S. (2004), 159-166; Vasques, S. (2008), 192 e ss; Vasques, S. (2008a), 29 e ss.

<sup>83</sup> Cfr. Nota anterior. Xavier, A. (1974), 75 e ss, considerava que as receitas dos então “organismos corporativos”, provenientes da jóia e da quota, constituíam “quotizações associativas”, próximas do



Seguem-se as quotizações pagas pelos trabalhadores por conta de outrem, no âmbito do subsistema previdencial do regime geral de Segurança Social dos trabalhadores por conta de outrem<sup>84</sup>. Por último, um conjunto de outros tributos não bilaterais nem unilaterais criados a favor de outras entidades públicas não territoriais com a finalidade do seu financiamento<sup>85</sup>.

Vejam agora, em traços muito gerais, alguns aspectos daquelas espécies de tributos:

*a) Contribuições financeiras a favor das entidades públicas que prosseguem atribuições de regulação económica*

Este é um campo onde já se nota uma profunda influência do Direito da União Europeia. De facto, nos domínios harmonizados que prevêem a possibilidade de cobrança de tributos pelos Estados membros, estas contribuições já vão sendo sujeitas a um certo espartilho norteado por aquele Direito, sob influência manifesta do direito alemão<sup>86</sup>. Tal não significa, porém, que, nos domínios não harmonizados, os Estados membros tenham completa liberdade para lançar tributos a seu bel-prazer. Na realidade e como é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia, ainda assim esses tributos lançados em domínios não harmonizados não poderão contrariar o Direito originário da União Europeia e, em especial, as liberdades fundamentais, mas também não poderão contrariar os regimes dos auxílios de estado e do Imposto sobre o Valor Acrescentado<sup>87</sup>.

---

direito privado, dada a dificuldade de qualificação da natureza jurídica desses organismos. Mas acrescentava que, se a natureza dos mesmos organismos fosse pública, se trataria de impostos.

<sup>84</sup> Cfr. Notas 74 e 82. Xavier, A. (1974), 66 e ss, atribuída às contribuições para a previdência a natureza de prémio de seguro de direito público e às quotizações para o Fundo de Desemprego a natureza de impostos. Cfr. Sanches, J.L.S. (2007), 59-65.

<sup>85</sup> Nabais, J.C. (2005), 433 e ss; Nabais, J.C. (2009a), 133 (nota de rodapé 57), admite que os tributos com fins ambientais e os destinados a financiar as autoridades e agências de regulação e supervisão serão o “domínio de actuação” das “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

Salienta-se, no entanto, que o autor faz uma leitura muito mais ampla da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa do que aquela que aqui preconizamos. Com efeito, enquanto nós defendemos uma interpretação mais próxima da “*mens legislatoris*”, no sentido de apenas estarem em causa os tributos destinados a financiar entidades públicas não territoriais, o referido auto parece admitir que estas contribuições possam destinar-se a financiar qualquer entidade pública, territorial ou não, parecendo juntar as contribuições financeiras com as contribuições especiais que não se enquadrem no n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária.

<sup>86</sup> S. Vasques (2008a), 28-29.

<sup>87</sup> Cfr. os já *supra* referidos acórdãos do TJUE: de 16/12/1992, proferido no processo C-17/91, *Georges Lornoy En Zonen NV e outros contra Estado Belga*; de 02/08/1993, proferido no processo C-

Consideramos tratar-se de tributos enquadráveis no conjunto das contribuições financeiras a favor das entidades públicas que prosseguem atribuições de regulação, os que seguidamente passamos a enunciar e a caracterizar sumariamente, sem prejuízo da análise mais detalhada que se fará adiante. Com efeito e como se verá, em todos esses casos, (i) trata-se de receitas próprias que se destinam ao financiamento da entidade pública não territorial a favor de quem são criadas; (ii) não se trata de tributos unilaterais nem bilaterais; (iii) os mesmos tributos não assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e (iv) trata-se de tributos incidentes sobre pessoas, singulares ou colectivas, geralmente sujeitas às atribuições da entidade beneficiária ou que com as quais apresentam determinada conexão:

— *A taxa de regulação e supervisão a favor da ERC-Entidade Reguladora da Comunicação Social*

Inserido no conjunto de quatro artigos que enquadram constitucionalmente a Comunicação Social, o artigo 39.º da Constituição da República Portuguesa comete a uma entidade administrativa independente a missão de regular a Comunicação Social no sentido de assegurar nos meios de comunicação social: (a) o direito à informação e a liberdade de imprensa; (b) a não concentração da titularidade dos meios de comunicação social; (c) a independência perante o poder político e o

---

266/91, *Celulose Beira Industrial SA contra Fazenda Pública*; de 27/10/1993, proferido no processo C-72/92, *Firma Herbert Scharbatke Gmbh contra República Federal da Alemanha*; de 22/03/1997, proferido no processo C-74/76, *Iannelli & Volpi SpA contra Ditta Paolo Meroni*; de 17/09/1997, proferido no processo C-347/95, *Fazenda Pública contra União das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL (UCAL)*; de 17/09/1997, proferido no processo C-28/96, *Fazenda Pública contra Fricarnes SA*; de 13/06/2002, proferido nos processos apensos C-430/99 e C-431/99, *Inspecteur van de Belastingdienst Douane, district Rotterdam contra Sea-Land Service Inc. e Nedlloyd Lijnen BV*; de 18/09/2003, proferido nos processos apensos n.ºs C-292/01 e C-293/01, *Albacom SpA e Infostrada SpA contra Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica e Ministero delle Comunicazioni*; de 05/07/2007, proferido no processo C - 181/06, *Deutsche Lufthansa AG contra ANA – Aeroportos de Portugal, S.A.* A obrigatoriedade de conformação das imposições internas com as liberdades fundamentais em domínios não harmonizados resulta de diversos acórdãos, tais como o acórdão de 14/02/1995, proferido no processo C-279/93, *Finanzamt Koeln-Altstadt contra Roland Schumacker*, n.º 21, e o acórdão de 29/11/2001, proferido no processo C-17/00, *François De Coster contra Collège des Bourgmestre et Échevins de Watermael-Boitsfort*, n.º 25.

Sobre os auxílios de Estado em matéria fiscal e o seu controlo jurisdicional, Santos, A.C. (2003), 295 e ss.

poder económico; (d) o respeito pelos direitos, liberdades e garantias pessoais; (e) o respeito pelas normas reguladoras das actividades de comunicação social; (f) a possibilidade de expressão e confronto das diversas correntes de opinião; (g) o exercício dos direitos de antena, de resposta e de réplica política. O mesmo artigo da Lei Fundamental remete para a lei a competência para definir a composição, as competências, a organização e o funcionamento da entidade referida no número anterior, bem como o estatuto dos respectivos membros, designados pela Assembleia da República e por cooptação destes<sup>88</sup>.

Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º da Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, que aprovou os respectivos Estatutos, a ERC-Entidade Reguladora da Comunicação Social é uma pessoa colectiva de direito público, com natureza de entidade administrativa independente, que visa assegurar as funções que lhe foram constitucionalmente atribuídas, definindo com independência a orientação das suas actividades, sem sujeição a quaisquer directrizes ou orientações por parte do poder político.

A ERC sucedeu na universalidade de bens, direitos, obrigações e garantias da Alta Autoridade para a Comunicação Social, por força do n.º 3 do mesmo artigo, sendo que a referida Alta Autoridade se extinguiu na data da posse dos membros do conselho regulador e do fiscal único da ERC (n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro).

A taxa de regulação e supervisão constitui receita própria daquela Entidade nos termos das disposições conjugadas dos artigos 6.º, 50.º, alínea b), e 51.º, n.º 1, da mesma lei e encontra-se definida nos seus contornos actuais nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º e do n.º 1 do artigo 4.º, bem como do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na versão alterada pelo Decreto-Lei n.º 70/2009, de 31 de Março, e republicada em anexo a este mesmo diploma.

---

<sup>88</sup> Ramos, D.O. & P.S. Machado (2008), 156-160; Anastácio, G. & J. Pacheco (2008), 222. Acórdão do TC n.º 365/2008.

Nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na sua redacção actual, “*a taxa de regulação e supervisão visa remunerar os custos específicos incorridos pela ERC — Entidade Reguladora para a Comunicação Social no exercício da sua actividade da regulação e supervisão contínua e prudencial*”. As entidades sujeitas à taxa de regulação e supervisão são todas as que prossigam, sob jurisdição do Estado Português, actividades de comunicação social (n.º 2 do mesmo artigo). O quantitativo da taxa é calculado em conformidade com a categoria em que se inserem as entidades a ela sujeitas e com a subcategoria de intensidade de regulação e supervisão considerada necessária (mesmo preceito).

A incidência subjectiva com a indicação das categorias de entidades sujeitas à taxa que correspondem aos diversos meios de comunicação social – imprensa, rádio, televisão, distribuição de serviços de programas, comunicações móveis e sítios informativos submetidos a tratamento editorial – resulta do artigo 5.º do mesmo decreto-lei. Por sua vez, cada categoria é dividida em subcategorias, consoante a intensidade da actividade de regulação e supervisão, tendo em conta quatro factores, a saber: a complexidade técnica da actividade reguladora; o volume de trabalho repercutido na actividade reguladora; as características técnicas do meio de comunicação utilizado; e o alcance geográfico do meio de comunicação utilizado. Dependendo das categorias em causa, a subdivisão pode consistir na inclusão em subcategorias de regulação alta, média ou baixa, sendo que a subcategoria de regulação baixa da actividade de rádio ainda se subdivide em escalões de A a E (artigo 6.º).

A fixação da taxa assenta numa distribuição dos encargos de regulação e supervisão contínuas e prudenciais pelos diversos operadores de comunicação social, segundo um conjunto de cinco critérios, a saber: volume de trabalho repercutido na actividade reguladora; complexidade técnica da actividade reguladora; características técnicas do meio de comunicação utilizado; alcance geográfico do meio de comunicação utilizado; e impacte da actividade desenvolvida pelo operador de comunicação social (artigo 7.º).

O valor da taxa é expresso em unidades de conta processual e resulta do cruzamento das categorias e subcategorias com os critérios de fixação, nos termos estabelecidos no Anexo II aos estatutos da ERC-Entidade Reguladora da Comunicação Social.

O mesmo Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, prevê ainda a cobrança pela mesma entidade de outras taxas como contrapartida de serviços prestados ou pela emissão de licenças (artigos 8.º e 9.º).

Decorre do que antecede que a taxa de regulação e supervisão foi criada a favor da ERC, que é uma entidade pública não territorial, e destina-se a financiar parte do seu funcionamento, a par de outras receitas próprias consagradas no artigo 50.º da Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, como é o caso das taxas cobradas pela prestação de serviços.

O mesmo tributo, ao contrário do que acontece com a taxa pela prestação de serviços, não implica qualquer prestação individualizada da entidade pública a favor de cada um dos seus sujeitos passivos. Por isso, não reveste o carácter bilateral ou sinalagmático próprio da taxa. Também não se está perante um tributo rigorosamente unilateral, na medida em que o mesmo implica o exercício pela entidade pública de uma actividade presumivelmente causada ou aproveitada pelos *clubes* dos vários operadores dos diversos meios de Comunicação Social.

O tributo em causa não assenta na obtenção pelo sujeito passivo de um benefício ou aumento de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos nem assenta no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade.

Pelo facto de apenas se destinar a financiar o consumo de *bens de clube*, que neste caso consistem na actividade de regulação e supervisão, o referido tributo não se abate sobre a totalidade dos contribuintes, pessoas singulares ou colectivas, enquanto cumprimento de um dever de cidadania, mas apenas se abate sobre as entidades sujeitas às atribuições de regulação e supervisão da ERC.

A taxa de regulação e supervisão a favor da ERC já foi objecto de diversos acórdãos do Tribunal Constitucional, designadamente os Acórdãos n.ºs 365/2008, de 2 de Julho de 2008, relatado pelo Conselheiro João Cura Mariano, 613/2008, de 10 de Dezembro de 2008, relatado pela Conselheira Ana Guerra Martins, 261/2009, de 26 de Maio, relatado pelo Conselheiro Carlos Pamplona de Oliveira, 315/2009, de 24 de Junho de 2009, relatado pelo Conselheiro José Borges Soeiro, e 361/2009, de 9 de Julho de 2009, relatado pelo Conselheiro Carlos Pamplona de Oliveira. Em todos eles estava em causa a alegação de inconstitucionalidade orgânica de normas do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na sua redacção inicial, por alegada violação do princípio da legalidade tributária, no sentido de exigência de diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado, consagrado nos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º e na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa. No primeiro dos referidos acórdãos, estavam em causa os artigos 3.º e 4.º do mencionado Regime; nos restantes, as normas da alínea a) do n.º 3 do artigo 3.º e do artigo 4.º do mesmo diploma.

O primeiro dos mencionados acórdãos, cuja argumentação é seguida de perto pelos demais, faz uma análise aprofundada do regime de taxas da ERC, começando por dar um panorama geral do regime das entidades reguladoras independentes, dos antecedentes da ERC e do regime da própria entidade. Segue depois analisando a taxa de regulação e supervisão e procedendo à sua qualificação como contribuição incluída “na designação genérica dos tributos para-fiscais” com fundamento na seguinte ordem de argumentos:

- A taxa de regulação e supervisão financia a acção quotidiana da ERC;
- O mesmo tributo visa satisfazer os custos do serviço de monitorização e acompanhamento contínuo e permanente de cada entidade do sector, para assegurar o cumprimento das competências da ERC;
- As entidades do sector são a causa da necessidade da ERC e beneficiam da vigilância do cumprimento das regras de efectiva concorrência;

- As mesmas entidades devem, por isso, contribuir proporcionalmente para o financiamento dos custos das referidas acções, que são essenciais à existência de um mercado plural;
- Não se está perante uma participação nos gastos gerais da comunidade nem perante a retribuição de um serviço concretamente prestado por uma entidade pública ao sujeito passivo.

Também na doutrina, Sérgio Vasques, por um lado, e Diogo Ortigão Ramos e Pedro Sousa Machado, por outro, inclinam-se para a qualificação deste tributo como uma contribuição financeira, nos termos da parte final da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa<sup>89</sup>.

Gonçalo Anastácio e Joana Pacheco, em anotação ao acórdão do TC n.º 365/2008, lamentam o facto de o Tribunal não ter ido mais longe no sentido de se pronunciar quanto à exigência de legitimação material do tributo segundo o princípio da equivalência<sup>90</sup>. Como se verá adiante, o Tribunal não foi mais longe intencionalmente. E não se limitou a ser cauteloso quanto a esta matéria; bem pelo contrário, o mesmo, diferentemente do que costuma fazer com as taxas, não se comprometeu com nenhum critério de legitimação material destes tributos, porque, no mínimo, não considera claro que essa legitimação, no que respeita à medida do tributo, deva fazer-se através de um único critério. Já quanto ao grupo ou clube de sujeitos passivos, o Tribunal nenhuma dúvida teve em reconhecer a conformidade constitucional de um tributo que apenas se abate sobre o conjunto dos regulados da ERC, porque os mesmos *são a causa da necessidade da ERC e beneficiam da vigilância do cumprimento das regras de efectiva concorrência*.

Aliás e como referem os mesmos autores, o próprio Provedor de Justiça na sua Recomendação n.º 5-B/2008, de 2 de Junho, em que a entidade visada era o Ministro dos Assuntos Parlamentares, acaba por salientar, na página 9, que os *“critérios – volume de trabalho repercutido na actividade reguladora, complexidade técnica da actividade reguladora, características técnicas e alcance geográfico do meio de comunicação utilizado,*

---

<sup>89</sup> Cfr. Nota anterior.

<sup>90</sup> Anastácio, G. & J. Pacheco (2008), 219.

*impacto da actividade desenvolvida pelo operador - podendo traduzir alguma proporcionalidade com o trabalho efectivamente dispendido com a ERC na sua actividade de regulação com cada um dos tipos de operadores enunciados pela lei, não deixarão também a maior ou menor capacidade contributiva desses mesmos operadores, nesse sentido permitindo uma repartição dos encargos com a regulação do sector igualmente em função da capacidade contributiva dos regulados*<sup>91</sup>. Uma vez mais, o que está em causa nesta Recomendação é a medida do tributo e não a incidência subjectiva.

A taxa de regulação e supervisão é, por conseguinte, uma contribuição financeira na acepção a que nos vimos referindo no presente trabalho, pelo facto de se enquadrar nas características que enunciámos *supra*, conclusão que igualmente é suportada jurisprudencial e doutrinariamente. Mais adiante aprofundá-la-emos um pouco mais. Igualmente abordaremos mais detalhadamente os referidos acórdãos do Tribunal Constitucional, a propósito do estudo de casos e da questão da legalidade.

— *Taxa de supervisão contínua a favor da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários*

A Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) tem o seu Estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 473/99, de 8 de Novembro, já três vezes alterado, a última das quais pelo Decreto-Lei n.º 169/2008, de 26 de Agosto. É uma pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio, que tem por atribuições, entre outras, regular os mercados de valores mobiliários e de outros instrumentos financeiros, as actividades exercidas pelas entidades sujeitas à sua supervisão, as ofertas públicas relativas a valores mobiliários e outras matérias previstas no Código dos Valores Mobiliários e em legislação complementar, bem como exercer as funções de supervisão nos termos do mesmo Código [cfr. artigos 1.º e 4.º, alíneas a) e b), do Estatuto]. A referida entidade encontra-se sujeita à tutela do Ministro das Finanças, nos termos do respectivo Estatuto e do Código dos Valores Mobiliários (artigo 2.º, n.º 2, do mesmo Estatuto).

---

<sup>91</sup> Disponível em [http://www.provedor-jus.pt/recomendetalhe.php?ID\\_recomendacoes=361](http://www.provedor-jus.pt/recomendetalhe.php?ID_recomendacoes=361).



O artigo 25.º-A do referido Estatuto, na sua redacção actual, prevê, na alínea c) do seu n.º 2, o pagamento de uma taxa “*em contrapartida*” dos serviços de supervisão contínua ou prudencial e das demais actividades de supervisão da CMVM, incluindo, nomeadamente, as que incidem sobre os intermediários financeiros, os mercados e as respectivas entidades gestoras, bem como sobre as entidades gestoras de sistemas de liquidação e de sistemas centralizados de valores mobiliários. De acordo com o mesmo preceito, a referida “taxa” incide subjectivamente sobre o *clube* das entidades sujeitas à jurisdição da CMVM.

A taxa de supervisão contínua encontra-se regulamentada pela Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, posteriormente alterada pela Portaria n.º 1018/2004 (2.ª Série), de 17 de Setembro, e pela Portaria n.º 712/2005, de 25 de Agosto, e prevê seis diferentes modalidades de tributação consoante as categorias de “serviços” prestados: (i) supervisão contínua dos mercados e suas entidades gestoras; (ii) supervisão contínua dos sistemas centralizados, de compensação e de liquidação de valores mobiliários; (iii) supervisão contínua de intermediários financeiros; (iv) supervisão contínua de instituições de investimento colectivo; (v) supervisão contínua da comercialização de participações em instituições de investimento colectivo estrangeiras e (vi) supervisão contínua da gestão individual de carteiras. Essa tributação pode associar um determinado valor fixo com determinada percentagem sobre certo valor, ou pode consistir apenas num valor fixo ou numa percentagem ou permissão, a qual, nalguns casos, se encontra simultaneamente balizada por valores mínimos e máximos.

O mesmo artigo 25.º-A prevê a cobrança pela CMVM, a par deste tributo, de verdadeiras taxas como contrapartida da prestação de serviços individualizados e rigorosamente bilaterais, como é, nomeadamente, o caso das previstas nas alíneas a) e b) do seu n.º 2.

Estamos, por conseguinte, perante um tributo criado a favor de uma entidade pública não territorial – a CMVM – e destinado, tal como outras receitas próprias, a financiar a respectiva actividade.

Pese, embora, a letra da lei, o certo é que os “serviços” de supervisão contínua não são susceptíveis de prestação individualizada a cada entidade sujeita à jurisdição da CMVM, ao contrário do que acontece com as demais taxas previstas no artigo 25.º-A dos Estatutos da CMVM, pelo que não reveste o carácter bilateral ou sinalagmático. Não se está, também, perante um tributo rigorosamente unilateral, na medida em que o mesmo implica o exercício pela entidade pública de uma actividade *presumivelmente* causada ou aproveitada pelo *clube* dos agentes económicos do mercado de valores mobiliários<sup>92</sup>.

O tributo em causa não assenta na obtenção pelo sujeito passivo de um benefício ou aumento de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos nem assenta no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade.

Pelo facto de apenas se destinar a financiar o uso de *bem de clube*, que neste caso consiste na actividade de supervisão contínua dos mercados regulados, o referido tributo não recai sobre a totalidade dos contribuintes, pessoas singulares ou colectivas, enquanto cumprimento de um dever de cidadania, apenas se abatendo sobre as entidades sujeitas à jurisdição da CMVM.

O tributo ora em apreço reveste características que nalguns aspectos se assemelham às características da então designada – e actualmente inexistente – taxa sobre operações fora de bolsa, sobre a qual recaiu o acórdão n.º 256/2005, de 24 de Maio de 2005, do Tribunal Constitucional, relatado pela Conselheira Maria Helena Brito. Com efeito, no referido acórdão, embora o Tribunal comece por reconhecer que “*o alienante e o adquirente pagam a taxa, não porque beneficiam de um específico serviço, mas porque contactaram com o mercado dos valores mobiliários, acedendo simultaneamente à utilidade decorrente da actividade de supervisão e regulação desse mercado por parte da CMVM, ou que estão adstritos a tal pagamento porque beneficiam de uma utilidade genérica, materializada quer na própria existência de um mercado de valores mobiliários, quer na existência de uma actividade de supervisão e regulação desse mercado, que o tornam regular e transparente*”, acaba, mais adiante, por identificar uma “contrapartida” que considerou suficiente para

---

<sup>92</sup> Vasques, S. (2008), 172 e ss.

qualificar o tributo como taxa e que consistiu na constatação de que “*o adquirente e o alienante dos valores mobiliários beneficiam directamente do serviço de registo e controlo de valores mobiliários escriturais*”. E considerou-o suficiente, embora acabe por admitir que tal benefício nem sempre tem lugar. Esta posição não foi consensual no seio dos próprios conselheiros que subscreveram o acórdão, na medida em que contou com dois votos de vencido, um dos quais – o do Presidente do Tribunal – relacionado exactamente com o facto de não ser possível identificar no tributo em causa uma contrapartida directa e específica da entidade pública a favor do sujeito passivo.

Esta divergência entre os membros do Tribunal Constitucional resultou evidentemente da visão dicotómica dos tributos – taxa/imposto – que, à época, ainda norteava a maioria dos respectivos juízes<sup>93</sup>. Esta posição, entretanto, evoluiu, como se vê dos acórdãos sobre a taxa de regulação e supervisão da ERC já referidos. Nestes o Tribunal veio reconhecer que se estava perante uma contribuição financeira, exactamente porque, além de estarem preenchidos os demais requisitos, se estava perante um tributo que não era bilateral, porque era impossível identificar uma contraprestação específica por parte do ente público, e que também não era unilateral, porque, apesar de tudo, era presumível alguma “*utilidade*” – ou benefício – para o *clube* dos regulados, decorrente da actividade da ERC.

Sobre a qualificação da taxa de supervisão contínua como contribuição, já se pronunciou Sérgio Vasques; por seu turno, Diogo Leónidas Rocha, Marta Graça Rodrigues e Gonçalo Castro Ribeiro, que igualmente analisaram este tributo, não tomam posição quanto à sua qualificação<sup>94</sup>.

Pela nossa parte e pelo que se deixou exposto, parece-nos não restarem dúvidas de que a taxa de supervisão contínua é uma contribuição financeira na acepção a que nos vimos referindo no presente trabalho. Abordá-la-emos com maior detalhe mais adiante.

---

<sup>93</sup> Nabais, J.C. (2004), 251-260; Costa, J.M.M.C. (2006), 548 e ss; Nabais, J. C. (2010), 20 e ss.

<sup>94</sup> Vasques, S. (2008), 493 e ss é fortemente crítico quanto à utilização de bases de cálculo *ad valorem* nestes tributos; Rocha, D.L. & M.G. Rodrigues, G.R. Castro (2008), 387 e ss.

*b) Quotizações pagas pelos profissionais liberais para as ordens profissionais e outras associações públicas de base profissional*

Como é sabido, as ordens e as câmaras profissionais são associações públicas representativas dos titulares de certas licenciaturas ou formações no exercício de certas profissões de acesso condicionado<sup>95</sup>. Estas associações vivem em grande medida das quotas pagas pelos profissionais nelas inscritos, embora disponham de outras receitas próprias. As quotas têm os seus valores definidos pelos órgãos próprios dessas associações e abatem-se sobre os profissionais nelas inscritos.

Vejamos, então, os casos da Ordem dos Advogados e da Ordem dos Engenheiros:

- Nos termos do n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 15/2005, de 26 de Janeiro, que aprova o Estatuto da Ordem dos Advogados, esta é a associação pública representativa dos licenciados em Direito que, em conformidade com os preceitos do mesmo Estatuto e demais disposições legais aplicáveis, exercem profissionalmente a advocacia.

O artigo 3.º da referida lei comete à Ordem dos Advogados um conjunto de atribuições, algumas de âmbito e interesse geral e outras especificamente relacionadas com a profissão de advogado, entre as quais as de regulação do acesso e do exercício da profissão.

De acordo com o n.º 1 do artigo 174.º da mesma lei, “[o]s advogados com inscrição em vigor são obrigados a contribuir para a Ordem dos Advogados com a quota mensal que for fixada pelo Conselho Geral”. O mesmo Conselho, ao abrigo da competência prevista na alínea l) do n.º 1 do artigo 45.º do mesmo Estatuto, definiu três valores diferentes de quotas, consoante se trate de advogados com inscrição há mais, ou menos, de três anos ou de reformados com autorização para advogar. Os valores das quotas variam ainda consoante sejam pagas mensalmente ou antecipadamente para cada semestre ou para todo o ano. O produto do pagamento das quotas constitui receita própria desta entidade pública, como se vê da inserção sistemática do citado artigo

---

<sup>95</sup> Por exemplo, as ordens dos Médicos, dos Advogados e dos Engenheiros e as câmaras dos Solicitadores ou dos Técnicos Oficiais de Contas, esta é actualmente designada de Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

174.º no Título V do Estatuto, subordinado à epígrafe “*Receitas e despesas da Ordem dos Advogados*”.

O Estatuto não prevê qualquer contrapartida pelo pagamento das quotas pelos advogados.

A par da quotização dos advogados, a Ordem, através do seu Conselho Geral, dispõe de outras receitas próprias, como é o caso de 21 por cento das quantias cobradas a título de taxa de justiça em processos cíveis, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º da Portaria n.º 419-A/2009, de 17 de Abril, e do artigo 39.º do Regulamento das Custas Processuais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/2008, de 26 de Fevereiro, e no artigo 20.º do mesmo diploma, alterado pela Lei n.º 43/2008, de 27 de Agosto, pelo Decreto-Lei n.º 181/2008, de 28 de Agosto, e pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

O Tribunal Constitucional, chamado a pronunciar-se sobre as questões da (in)constitucionalidade da norma que implica a obrigatoriedade de inscrição dos juristas na Ordem dos Advogados para o exercício da advocacia e da (in)constitucionalidade orgânica das normas que prevêm a obrigatoriedade de pagamento das quotizações definidas pelo órgão competente da mesma associação pública, designadamente face ao princípio da legalidade fiscal, quanto à criação de impostos e sistema fiscal, proferiu o acórdão n.º 497/89, de 13 de Julho de 1989, relatado pelo Conselheiro Cardoso da Costa, no sentido da conformidade constitucional de ambas. No que concretamente respeita à segunda questão referida, o mencionado aresto entendeu, por um lado, que *sistema fiscal* é o sistema de impostos e, por outro, que as quotizações em causa não só não são caracterizadas pela unilateralidade própria do imposto, porque poderiam ser concebidas como contrapartida do próprio direito de inscrição na Ordem dos Advogados e da «função» ou «serviço» geral de representação de todos os respectivos membros, que a lei comete àquela, como também, mesmo que se admitisse não existir qualquer contrapartida específica nem ocorrer uma unilateralidade pura, ainda assim teria de concluir-se que a reserva consagrada na alínea i) do n.º 1 do artigo 168.º da Constituição na redacção vigente à época, não

incluiria receitas como as quotas que são cobradas dos respectivos membros por uma associação pública, a título precisamente dessa sua qualidade, e com vista aos fins próprios e exclusivos dessa instituição associativa, ainda que de carácter obrigatório. Segundo o mesmo aresto, estas configuram outro «tipo» de receitas — um tipo de receitas em que continua a sobrelevar, como elemento distintivo e identificador, mesmo quando de uma associação obrigatória se trate, o carácter «associativo», sendo que, de acordo com a mesma decisão, nada indicava que, ao consignar a reserva do artigo 168.º, n.º 1, alínea i) — em clara ligação com os princípios que deixou estabelecidos nos artigos 106.º e 107.º —, o legislador constituinte tivesse querido ir ao ponto de também aí incluir essas quotas <sup>96/97</sup>.

— A Ordem dos Engenheiros tem o seu Estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/92, de 30 de Junho, ao abrigo de autorização legislativa. Segundo o n.º 1 do artigo 1.º do referido Estatuto, a Ordem é a associação pública representativa dos licenciados em Engenharia que exercem a profissão de engenheiro. O n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Estatuto prevê, como atribuições gerais da Ordem, contribuir para o progresso da engenharia, estimulando os esforços dos seus associados nos domínios científico, profissional e social, bem como o cumprimento das regras de ética profissional.

De acordo com a alínea f) do n.º 1 e com o n.º 2 do artigo 83.º do mesmo Estatuto, os engenheiros estão obrigados a “[s]atisfazer pontualmente os encargos estabelecidos pela Ordem”. Os valores das quotas variam para os membros efectivos, consoante tenham, por um lado, menos de 70 anos, ou, por outro, 70 ou mais anos, bem como variam ainda, consoante se trate de correspondentes, estagiários ou estudantes. O produto do pagamento das quotas constitui receita própria dos órgãos nacionais e regionais desta entidade pública, tal como resulta do preceituado na alínea a) do artigo 73.º e da alínea b) do artigo 74.º do mesmo diploma.

---

<sup>96</sup> Xavier, A. (1974), 76 e ss; Nabais, J.C. (2004), 258-259; Vasques, S. (2008), 199-205; Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 1096.

<sup>97</sup> Julga-se que, pelo carácter associativo, o Tribunal Constitucional pretende significar, nada mais, nada menos, que a pertença ao clube que justifica a sujeição dos seus membros ao pagamento destes tributos.

O Estatuto não prevê qualquer contrapartida pelo pagamento das quotas pelos engenheiros.

A Ordem ainda dispõe de outras receitas próprias, como é o caso das previstas nas demais alíneas do mesmo artigo 73.º

Verifica-se, por conseguinte, que estas quotizações reúnem as características que *supra* atribuímos às demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, na acepção a que vimos fazendo referência: constituem receita própria e destinam-se ao financiamento das entidades públicas não territoriais a favor de quem são criadas; não são rigorosamente unilaterais, porque implicam o exercício pela entidade pública de uma actividade *presumivelmente* causada ou aproveitada pelo *clube* dos profissionais inscritos nestas ordens profissionais; nem são bilaterais, porque não são contrapartida de uma prestação individualizada por parte da entidade pública a favor do sujeito passivo; recaem sobre um determinado *clube* sujeito às atribuições da entidade pública, cujos membros *presumivelmente* beneficiam da respectiva actividade ou provocam a maior parte dos respectivos custos; não estão sujeitos ao pagamento destes tributos todos aqueles que não pertençam ao *clube*, ou seja, que não se encontrem inscritos nessas ordens profissionais. O tributo em causa também não assenta na obtenção individual pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos nem assenta no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade.

De salientar que, quanto aos exemplos apontados, no primeiro caso, estamos perante um Estatuto aprovado por lei da Assembleia da República e, no segundo, perante um decreto-lei autorizado. Os referidos diplomas prevêem a incidência subjectiva das quotas, ou seja, definem como seus sujeitos passivos os profissionais nelas inscritos, mas atribuem aos órgãos próprios de cada associação a competência para definir o respectivo valor, bem como proceder à sua cobrança.

c) *Quotizações pagas pelos trabalhadores por conta de outrem, no âmbito do sistema previdencial do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem*

As designadas contribuições para a Segurança Social, no que respeita às quotizações devidas pelos trabalhadores, sujeitos ao sistema previdencial do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem da Segurança Social, são, quanto a nós, exemplo das contribuições financeiras a que vimos fazendo referência<sup>98</sup>. Julgamos que qualificação diferente deve ser dada às contribuições pagas pela entidade patronal, no caso de trabalhadores por conta de outrem, que, pelo seu carácter unilateral e não bilateral – nem sequer em termos difusos – devem ser qualificadas como imposto<sup>99</sup>.

Como veremos adiante mais detalhadamente, esta não é, porém, uma posição consensual na doutrina nem na jurisprudência. Com efeito, existe quem defenda que essas contribuições, mesmo as respeitantes aos trabalhadores, dado o carácter cada vez mais universal da Segurança Social, em termos que abrangem inclusivamente beneficiários que nunca contribuíram para o sistema, serão actualmente qualificáveis como imposto<sup>100</sup>. Há também quem defenda uma dupla vertente destas contribuições, diferente da que *supra* sugerimos, no sentido de considerar que as contribuições das entidades empregadoras são impostos e que as quotizações dos trabalhadores são prémios de seguro social público<sup>101</sup>.

O Tribunal Constitucional no acórdão n.º 183/1996, de 14 de Fevereiro de 1996, pronunciou-se sobre a qualificação das contribuições da entidade patronal para a Segurança Social, tendo – depois de fazer uma resenha doutrinária e das posições monistas e dualistas da doutrina da época, sobre esta matéria – concluído que, independentemente de se tratar de um imposto ou de um tributo de diferente natureza, deve ser sujeito ao regime constitucional próprio dos impostos – reserva relativa de competência legislativa do

---

<sup>98</sup> Sanches, J.L.S. (2007), 59-65; Vasques, S. (2008), 180 e ss.

<sup>99</sup> Cfr. Franco, A.L.S. (1982), 263 e ss; Almeida, A. (2006), 62; Sanches, J.L.S. (2007), 62-63; Pereira, M.H.F. (2009), 24-26; Cabral, N.C. (2010), 81-85. A autora qualifica estas “*contribuições sociais*” (quer as dos trabalhadores quer as da entidade patronal) como impostos e considera-as dotadas de algumas “*peculiaridades*”, por serem afectas as certas despesas e serem “*tradicionalmente fundadas no princípio da equivalência*”, embora admita que este está a ceder o passo à capacidade contributiva, e articularem o previdencialismo com a solidariedade e a redistribuição.

<sup>100</sup> Cfr. Nota anterior.

<sup>101</sup> Xavier, A. (1974), 70 e ss; Cabral, N.C. (2009), 104 e ss. A autora cita jurisprudência do Tribunal Constitucional que considera que as contribuições para a Segurança Social devem ter tratamento constitucional idêntico ao dos impostos.



parlamento – porquanto *"as prestações pecuniárias em que estas contribuições se traduzem"* têm *"carácter definitivo e unilateral"* e só podem *"ser restituídas quando indevidamente pagas, não admitindo reembolso e não implicando nenhuma contrapartida por parte das entidades delas credoras"*. Do que ficou dito *supra*, se é certo que esta conclusão do Tribunal é correcta no que respeita às contribuições da entidade empregadora, já a mesma resulta inexacta relativamente às quotizações dos trabalhadores – embora, como se referiu, o Tribunal tenha cingido a sua apreciação apenas às contribuições, referidas em primeiro lugar.

Este entendimento foi reiterado no acórdão n.º 1203/1996, de 27 de Novembro de 1996.

Tal como referem os dois acórdãos mencionados, a questão da natureza das contribuições para a Segurança Social tem sido objecto de amplo debate doutrinal e jurisprudencial, tendo surgido duas correntes: uma que atribui a mesma qualificação jurídica às contribuições devidas pelos trabalhadores e às que recaem directamente sobre as entidades patronais e outra que entende que as contribuições das entidades empregadoras, por um lado, e as quotizações dos trabalhadores, por outro, apresentam diversa natureza jurídica.

De acordo com a mesma jurisprudência, no primeiro grupo, há quem atribua às contribuições para a Segurança Social a natureza de uma taxa, bem como aqueles que as qualificam como prémio de seguro de direito público e os que as consideram verdadeiros impostos. Por seu turno, o segundo grupo qualifica tendencialmente as quotizações dos trabalhadores como prémio de seguro de direito público e as contribuições das entidades patronais como verdadeiros impostos<sup>102</sup>.

Como se referiu, o Tribunal acaba por concluir que, independentemente do bem fundado das razões que em defesa de cada um destes entendimentos têm sido desenvolvidas, ainda assim as contribuições para a Segurança Social pelas entidades empregadoras – que eram as que estavam em causa no processo – quer sejam qualificadas como verdadeiros impostos quer sejam qualificadas como uma figura contributiva de outra natureza, sempre deveriam estar sujeitas aos mesmos requisitos constitucionais próprios dos impostos<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> Gomes, N.S. (2003), 87 e ss; Xavier, A. (1974), 66 e ss; Corte-Real, C. P. (1982), 180; Teixeira, A.B. (1985), 48 e ss.

<sup>103</sup> Sobre os tributos sujeitos à disciplina constitucional dos impostos, cfr. Nabais, J.C. (2005), 446-447; Nabais, J.C. (2010), 20 e ss.

O que ressalta à saciedade destes acórdãos é que o Tribunal, apesar de ter intuído que se estava perante um tributo que poderia ter uma qualificação jurídica diferente, consoante se tratasse de contribuições ou de quotizações, não quis entrar nessa discussão, visto que a conclusão a que tinha chegado era suficiente para a decisão dos casos que tinha entre mãos.

Esta linha de orientação foi igualmente seguida nos acórdãos n.ºs 620/1999 e 621/1999, ambos de 10 de Novembro de 1999. Cabe salientar que, também nestes arestos, o Tribunal não distingue entre as contribuições da entidade patronal e as quotizações dos trabalhadores. No entanto, o que estava em causa eram as remunerações que servem de base de incidência aos tributos, visto que os despachos, cuja desconformidade constitucional foi suscitada, estabeleciam rendimentos presumidos, para efeitos dessa incidência.

Por isso, poderia defender-se que, tendo em consideração que estavam em causa, nestes processos, rendimentos presumidos sobre os quais incidia a taxa global de contribuições – somatório das contribuições das entidades patronais e das quotizações dos trabalhadores – o Tribunal estaria a qualificar ambas as vertentes como impostos. Sucede, porém, que, a ser assim, o fundamento que o Tribunal tinha utilizado em 1996 para qualificar as contribuições das entidades empregadoras como impostos – no essencial, a unilateralidade dessa prestação tributária – não procede no que respeita às quotizações dos trabalhadores, porquanto, como se viu, não existe uma rigorosa unilateralidade, na medida em que o *clube* dos trabalhadores por conta de outrem beneficia de todas as prestações da Segurança Social, de acordo com as eventualidades protegidas.

Por outro lado, com os problemas que, cada vez mais, se têm suscitado a propósito da sustentabilidade do sistema de Segurança Social, a tese do prémio de seguro de direito público encontra-se prejudicada, porque existem cada vez menos perspectivas de os trabalhadores que hoje pagam as suas quotizações poderem vir a beneficiar, designadamente, da pensão de reforma, quando atingirem a idade legal para esse efeito. Mas esta questão da sustentabilidade não se coloca na perspectiva da qualificação das quotizações como contribuições financeiras, porque, quanto a estas, não tem de haver a garantia de prestação pública futura; apenas tem de existir uma prestação, globalmente considerada, ao *clube* no ano económico em que o pagamento do tributo é efectuado. Isto

é, parece suficiente que a entidade pública esteja em condições de atribuir a membros do *clube* as prestações devidas, no mesmo ano económico em que recebe o tributo pago pelos sujeitos passivos<sup>104</sup>.

Além disso, face ao preceituado no n.º 3 do artigo 11.º do novíssimo Código Contributivo, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro, e posteriormente alterado pelas Leis n.ºs 119/2009, de 30 de Dezembro, e 55-A/2010, de 31 de Dezembro, poderia defender-se que se estaria agora perante verdadeiras taxas. Com efeito, o preceito dispõe que “[a]s contribuições e quotizações destinam-se ao financiamento do sistema previdencial que tem por base uma relação sinalagmática directa entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações”. Esta leitura poderia ser reforçada pelo princípio da adequação da taxa por referência ao custo de protecção social de cada uma das eventualidades garantidas, tendo em conta as parcelas que compõem o custo, tal como previsto no artigo 50.º do Código, dado que esta adequação reforçaria o nexo sinalagmático entre o tributo e a prestação.

No entanto e como se sabe, a caracterização dos tributos deve ser feita em termos materiais e não meramente formais. Ora, é certo que não existe realmente um nexo sinalagmático entre as quotizações pagas pelos trabalhadores por conta de outrem e as prestações previstas no sistema previdencial, porquanto só raramente é que um trabalhador, individualmente considerado, beneficiará de todas as prestações que o sistema previdencial pode proporcionar – se, como se referiu, o problema da sustentabilidade não se agravar ou se, entretanto, não forem alteradas as prestações oferecidas pelo sistema previdencial.

Porém, se é certo que, em termos individuais, só esporadicamente é que o mesmo trabalhador terá ocasião de beneficiar de todas as prestações proporcionadas pelo sistema previdencial, não é menos verdade que poderá afirmar-se com segurança que *presumivelmente* o *clube* dos trabalhadores por conta de outrem, inscritos na Segurança Social usufruirá de toda a panóplia dessas prestações, consoante as eventualidades protegidas, independentemente do número de prestações diferentes ou iguais de que, em concreto, cada trabalhador usufrua.

---

<sup>104</sup> Pereira, M.H.F. (2009), 24-26; Loureiro, J.C. (2010), 128 e ss.

Nos termos do artigo 23.º da Lei de Bases do Sistema de Segurança Social, aprovada pela Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro, o sistema de Segurança Social inclui três componentes, a saber: o sistema de protecção social de cidadania, o sistema previdencial e o sistema complementar. Para o que ora nos interessa, apenas abordaremos sumariamente o sistema previdencial.

De acordo com o artigo 50.º da mesma Lei, o sistema previdencial visa garantir, assente no princípio de solidariedade de base profissional, prestações pecuniárias substitutivas de rendimentos de trabalho perdidos em consequência da verificação das eventualidades legalmente definidas. Segundo o n.º 1 do artigo 51.º da mesma Lei, estão obrigatoriamente abrangidos pelo sistema os trabalhadores por conta de outrem, ou legalmente equiparados, e os trabalhadores independentes.

Existe, por conseguinte, uma prestação pública aos *clubes* dos trabalhadores por conta de outrem, e legalmente equiparados, bem como dos independentes, como “contrapartida” das quotizações pagas. Esta prestação pública, que consiste na protecção social conferida pelo sistema previdencial, decompõe-se nas eventualidades de doença, maternidade, paternidade e adopção, desemprego, acidentes de trabalho e doenças profissionais, invalidez, velhice e morte (n.º 1 do artigo 52.º).

Por seu turno, o artigo 54.º da mesma Lei enuncia o princípio da contributividade no sentido de que o *“sistema previdencial deve ser fundamentalmente autofinanciado, tendo por base uma relação sinalagmática directa entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações”*. À primeira vista, poderia retirar-se deste preceito uma sinalagmaticidade própria da taxa.

De salientar, porém, que uma coisa é o nexo sinalagmático entre a obrigação de contribuir e o direito ao conjunto das prestações. Coisa bem diversa é o nexo entre a obrigação de contribuir e cada prestação que o sistema anuncia como podendo vir a ser devida ao trabalhador. Enquanto na taxa o pagamento da mesma implica a imediata contraprestação do ente público, já no caso das quotizações para a Segurança Social, como “contrapartida” do pagamento das mesmas apenas existe o direito – que diríamos incompleto – a um determinado conjunto de prestações, cujo cumprimento em concreto fica ainda pendente de uma miríade de condições ou termos que, em regra, não dependem - ou não dependem exclusivamente – da vontade do trabalhador e que, por isso, não é, sequer, certo que o

mesmo alguma vez venha e cumprir e, assim, venha a beneficiar dessas prestações. Por isso, julga-se que a sinalagmaticidade referida pelo legislador não serve para qualificar o tributo em causa como taxa.

Acresce ainda que, como se disse anteriormente, o regime actualmente em vigor não garante a prestações futuras. De facto, o princípio da tutela dos direitos adquiridos e dos direitos em formação consagrado no n.º 1 do artigo 66.º da referida Lei de Bases, apenas garante, quanto a estes últimos, os direitos *correspondentes* aos períodos contributivos e valores de remunerações registadas em nome do beneficiário<sup>105</sup>. Não existe, por isso, garantia do cumprimento pela Segurança Social das prestações existentes no momento do pagamento do tributo, mas apenas das prestações que, no momento do preenchimento das diversas condições de atribuição ou dos termos de que depende o benefício de cada concreta prestação, *correspondam* aos períodos contributivos e aos valores de remunerações registadas. Por exemplo, o facto de no momento actual um trabalhador com determinado conjunto de períodos contributivos e certos valores de remunerações registadas ter direito a uma pensão de reforma de € 1.000,00 não significa que, de dentro de um ano, outro trabalhador com as mesmas condições, em termos de períodos contributivos e registo de remunerações, tenha direito a uma pensão de reforma dos mesmos € 1.000,00, se, nessa altura, às referidas condições já não *corresponder* este valor de pensão de reforma.

Pelo que, para que as quotizações sejam legitimamente cobradas em 2011, é suficiente que nesse mesmo ano, os membros do *clube* vão beneficiando das prestações devidas, ainda que, quando, dentro de alguns anos, esses membros atinjam a idade legal de reforma, a Segurança Social já não lhes possa prestar a pensão de reforma, ou não lhes possa prestá-la nos valores actualmente praticados. Esta eventualidade não seria, por razões óbvias, admissível numa lógica de seguro nem numa lógica de taxa.

Cingir-nos-emos, de seguida, apenas ao regime dos trabalhadores por conta de outrem.

Em termos de incidência subjectiva, o artigo 24.º do Código Contributivo restringe o regime geral dos trabalhadores por conta de outrem apenas aos trabalhadores que exercem actividade profissional remunerada ao abrigo de contrato de trabalho nos termos do disposto no Código do Trabalho, bem como às pessoas singulares que, em função das

---

<sup>105</sup> Loureiro, J.C. (2010), 271-276.

características específicas da actividade exercida, sejam, nos termos do Código Contributivo, consideradas em situação equiparada àqueles, para efeitos da relação jurídica de Segurança Social, que se encontram previstos nos artigos 122.º e seguintes do Código. Os trabalhadores abrangidos têm de ser inscritos como tal junto da Segurança Social pelas suas entidades empregadoras (n.º 1 do artigo 29.º).

As contribuições e as quotizações incidem objectivamente sobre as prestações, regulares e periódicas, pecuniárias ou em espécie, que, nos termos do contrato de trabalho, das normas que o regem ou dos usos, são devidas pelas entidades empregadoras aos trabalhadores como contrapartida do seu trabalho, entendendo-se como regular a prestação que constitui direito do trabalhador, por se encontrar pré-estabelecida segundo critérios objectivos e gerais, ainda que condicionais, de forma que este possa contar com o seu recebimento, independentemente da frequência da concessão. Salienta-se que o Código procedeu a um significativo alargamento da base de incidência destas contribuições e quotizações, por referência ao direito anterior, passando a incluir prestações que então eram consideradas como não revestindo carácter retributivo, como é o caso das despesas de representação e das despesas com deslocações dos trabalhadores (cfr. artigos 46.º e 47.º)<sup>106</sup>.

O Código Contributivo prevê no seu artigo 48.º várias situações de não incidência, que poderemos subsumir a três grupos principais: (i) de carácter social – casos das importâncias atribuídas a título de complemento de prestações do regime geral de Segurança Social; dos subsídios concedidos a trabalhadores para compensação de encargos familiares, nomeadamente os relativos à frequência de creches, jardins-de-infância, estabelecimentos de educação, lares de idosos e outros serviços ou estabelecimentos de apoio social; dos subsídios eventuais destinados ao pagamento de despesas com assistência médica e medicamentosa do trabalhador e seus familiares e dos valores das refeições tomadas pelos trabalhadores em refeitórios das respectivas entidades empregadoras; (ii) de carácter compensatório – casos dos valores compensatórios pela não concessão de férias ou de dias de folga; dos valores correspondentes a subsídios de férias, de Natal e outros análogos relativos a bases de incidência convencionais; das importâncias atribuídas ao trabalhador a título de indemnização, por força de declaração judicial da ilicitude do despedimento; da

---

<sup>106</sup> Goulart, N. & T. Fernandes (2009), 51 ; Ramalho, M.R.P. (2009), 67 e ss; Leitão, L.M.TM. (2009), 79 e ss; Cabral, N.C. (2010), 126-129, Mestre, B. (2011), 190 e ss.

compensação por cessação do contrato de trabalho no caso de despedimento colectivo, por extinção do posto de trabalho, por inadaptação, por não concessão de aviso prévio, por caducidade e por resolução por parte do trabalhador; da indemnização paga ao trabalhador pela cessação, antes de findo o prazo convencional, do contrato de trabalho a prazo; (iii) de incentivo à produtividade – caso das importâncias referentes ao desconto concedido aos trabalhadores na aquisição de acções da própria entidade empregadora ou de sociedades dos grupos empresariais da entidade empregadora.

O artigo 57.º do Código prevê a existência de isenções ou reduções de taxa, no âmbito de medidas excepcionais e temporárias de incentivo ao emprego, com os objectivos de aumento de postos de trabalho, de reinserção profissional de pessoas afastadas do mercado de trabalho e de permanência dos trabalhadores em condições de acesso à pensão de velhice nos seus postos de trabalho – é o também denominado *envelhecimento activo*.

No que se refere à liquidação e pagamento, com o início do exercício de actividade profissional pelos trabalhadores ao serviço das entidades empregadoras, estas, enquanto entidades contribuintes, ficam sujeitas à obrigação contributiva, que se vence no último dia de cada mês do calendário e consiste na declaração dos tempos de trabalho, das remunerações devidas aos trabalhadores e no pagamento das contribuições e das quotizações (artigos 37.º a 39.º). As mesmas entidades devem, até ao dia 10 de cada mês, declarar, por via electrónica, em relação a cada um dos trabalhadores ao seu serviço, o valor da remuneração que constitui a base de incidência contributiva, os tempos de trabalho que lhes correspondem e a taxa contributiva aplicável, referentes ao mês imediatamente anterior (artigos 40.º e 41.º).

A taxa aplicável às quotizações dos trabalhadores é, em regra, de 11% (artigo 53.º). Todavia, o Código consagra, no seu artigo 54.º, um princípio de adequação da taxa por referência ao custo de protecção social de cada uma das eventualidades garantidas e segundo os valores desagregados previstos no artigo 50.º.

Salienta-se que este artigo 54.º do Código reforça o carácter de contribuição, e não de taxa, das quotizações dos trabalhadores para a Segurança Social, quando prevê essa adequação das taxas contributivas, para certas categorias de trabalhadores ou situações específicas – julga-se, apesar de tudo, que estas situações específicas são situações de empresas ou

sectores e não de certo trabalhador<sup>107</sup>. O preceito parece acentuar, por isso, a natureza grupal, ou de *clube*, deste tributo.

O pagamento das contribuições da entidade empregadora e das quotizações do trabalhador, retidas na fonte no momento do pagamento da retribuição, é efectuado por aquelas entidades no período que vai do dia 10 ao dia 20 de cada mês, referente às remunerações pagas no mês imediatamente anterior (artigos 42.º e 43.º).

As mesmas quotizações constituem receitas do sistema previdencial gerido pelo Instituto da Segurança Social, I.P., a quem, nos termos do n.º 1 do artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 214/2007, de 29 de Maio, compete arrecadá-las e geri-las, e destinam-se ao financiamento daquele sistema. Salienta-se que o artigo 52.º do Código Contributivo prevê a consignação de 5% das receitas provenientes de contribuições – e não de quotizações – orçamentadas, a favor de políticas activas de emprego e valorização profissional, que se destinam, consoante o território onde são cobradas, ao Instituto de Emprego e Formação Profissional, I.P., e aos órgãos homólogos das Regiões Autónomas.

Face aos aspectos que apontámos nos parágrafos anteriores, é nossa opinião que as quotizações pagas pelos trabalhadores por conta de outrem para a Segurança Social revestem as características próprias das contribuições financeiras que vimos analisando. Com efeito, as mesmas não têm carácter unilateral, porque implicam a atribuição pela entidade pública de prestações presumivelmente aproveitadas pelo *clube* dos trabalhadores por conta de outrem, declarados no regime geral da Segurança Social; nem são bilaterais, porque cada trabalhador e beneficiário só esporadicamente beneficiará de todas as prestações que o sistema previdencial pode proporcionar e desde que se verifique uma miríade de condições e termos. Não se trata de tributo assente na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade. Só é abrangido o grupo dos trabalhadores por conta de outrem, inscritos no sistema previdencial de Segurança Social e como tal declarados, pelo facto de os seus membros serem aqueles que presumivelmente poderão

---

<sup>107</sup> Cfr., em sentido diverso, Cabral, N.C. (2010), 83 e 103, que qualifica estes tributos como impostos.



usufruir das prestações a atribuir pela Segurança Social de acordo com as eventualidades previstas, a que nos referimos *supra*.

Poderá, apesar de tudo, ser problemática a afirmação de que as quotizações constituem receita própria e destinam-se ao financiamento da entidade a favor de quem são criadas, porque o sistema previdencial não é propriamente uma entidade pública não territorial, embora o seja a entidade que arrecada e gere as verbas destinadas a esse sistema. Julga-se, ainda assim, que a afectação da receita a determinado tipo de contraprestação pública a favor do *clube*, a assegurar pela entidade recebedora e gestora do tributo, não prejudica a sua caracterização como contribuição financeira<sup>108</sup>.

*d) Outras contribuições financeiras a favor de entidades públicas*

Existem ainda outras contribuições financeiras a favor de entidades públicas, que, apesar de tudo, não prosseguem atribuições de regulação de certo sector de actividade económica ou profissão. Disso é exemplo a contribuição a favor do INEM-Instituto Nacional de Emergência Médica, I.P. Não obstante e embora não esteja em causa uma relação regulador/regulados, tanto os sujeitos passivos de facto, como os de direito, do tributo em causa, apresentam uma conexão lógica com as atribuições e as actividades desenvolvidas pelo INEM, I.P.<sup>109</sup>.

Com efeito, o INEM, I. P., é um instituto público integrado na administração indirecta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio, sujeito à tutela e superintendência do Ministro da Saúde (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 220/2007, de 29 de Maio – lei orgânica do INEM, I.P.). Este instituto público tem por missão definir, organizar, coordenar, participar e avaliar as actividades e o funcionamento de um Sistema Integrado de Emergência Médica (SIEM) de forma a garantir aos sinistrados, ou vítimas de doença súbita, a pronta e adequada prestação de cuidados de saúde (n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma).

---

<sup>108</sup> Cabral, N.C. (2010), 82, não hesita em afirmar que as “*contribuições sociais*” são pagas “*em favor de uma entidade de natureza pública*”, salientando que as mesmas são “*pagas e geridas pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, que é uma entidade do sector público administrativo*”.

<sup>109</sup> Franco, A.L.S. (1982), 352, define “*contribuinte de direito*” como “*o sujeito passivo da relação jurídica tributária sobre quem impende o dever de prestar*” e “*contribuinte de facto*” como “*o sujeito económico sobre cujo rendimento ou capital vai recair efectivamente o sacrifício fiscal*”.

O tributo criado a favor do INEM, I.P., resulta actualmente da alínea a) do n.º 2 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 220/2007, de 29 de Maio, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, nos termos do qual constitui receita própria do INEM, I. P., entre outras, a percentagem de 2% dos prémios ou contribuições relativos a contratos de seguros, em caso de morte, do ramo ‘Vida’ e respectivas coberturas complementares, e a contratos de seguros dos ramos ‘Doença’, ‘Acidentes’, ‘Veículos terrestres’ e ‘Responsabilidade civil de veículos terrestres a motor’, celebrados por entidades sediadas ou residentes no continente.

Nos termos do artigo 14.º do citado Decreto-Lei n.º 220/2007, de 29 de Maio, as entidades seguradoras são responsáveis perante o INEM, I.P., pela cobrança do tributo sobre os prémios ou contribuições de seguro e pela sua entrega nos cofres do mesmo instituto público. Julga-se que não se está perante um mecanismo de substituição tributária nos termos do artigo 20.º da Lei Geral Tributária, justificado por razões de praticabilidade, porque a mesma não é concretizada através de um mecanismo de retenção na fonte, mas sim de um sistema de liquidação e cobrança que se aproxima do sistema de liquidação e cobrança do Imposto sobre o Valor Acrescentado, embora apenas com um nível de liquidação junto do consumidor final<sup>110</sup>. A prestação exigida às empresas de seguros vai no sentido de estas procederem à liquidação e cobrança do tributo em conjunto com os valores que cobram aos tomadores de seguros, ou seja, conjuntamente com os prémios e contribuições de seguros e de, subsequentemente, o entregarem ao Estado. De facto e como é sabido, os recibos de seguro incluem o “prémio comercial” e os adicionais, impostos e taxas, entre os quais se inclui o tributo ora em apreço. Por isso, quem efectivamente suporta o tributo são os tomadores dos seguros que integram o âmbito de incidência objectiva. As empresas seguradoras funcionam como contribuinte de direito, porque, na prática, apenas substituem o ente público na actividade de liquidação e cobrança do tributo. Os contribuintes de facto nesta relação jurídica tributária são os tomadores dos seguros que integram o âmbito de incidência objectiva do tributo, porque são estes que efectivamente suportam o encargo económico do tributo.

---

<sup>110</sup> Sobre o princípio da praticabilidade e o seu alcance, cfr. Nabais, J.C. (2004), 373 e ss; Dourado, A.P. (2007), 673 e ss.

Conclui-se, assim, que também quanto a este tributo se encontram verificadas aquelas que enunciámos como sendo as características das contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Com efeito, o tributo em causa foi criado a favor do INEM, I.P., que é uma entidade pública não territorial, e destina-se a financiar parte do seu funcionamento, a par de outras receitas próprias.

O mesmo tributo não implica qualquer prestação individualizada da entidade pública, seja a favor do tomador de seguro – ou do beneficiário do seguro, quando diferente do tomador – seja a favor das empresas seguradoras, pelo que não reveste o carácter bilateral ou sinalagmático. Também não se está perante um tributo rigorosamente unilateral, porque *presumivelmente* os membros do *clube* de contribuintes de facto aproveitarão da, ou causarão os custos da, actividade desenvolvida pelo INEM, I.P. O tributo em causa não assenta na obtenção individualizada pelo sujeito passivo de benefício ou aumento de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos nem assenta no especial desgaste de bens públicos ocasionado pelo exercício de uma actividade.

Pelo facto de apenas se destinar a financiar o uso de *bens de clube*, que neste caso consistem na actividade desenvolvida pelo INEM, I.P., *presumivelmente* aproveitada ou causada pelo *clube* dos tomadores de seguros, ou de terceiros em benefício de quem aqueles constituam os contratos de seguro que integram o seu âmbito de incidência objectiva, o referido tributo não se abate sobre a totalidade dos contribuintes, pessoas singulares ou colectivas, mas apenas sobre esses tomadores de seguros.

A taxa a favor do INEM, I.P., é, por conseguinte, uma contribuição financeira na acepção a que nos vimos referindo no presente trabalho. Adiante faremos uma análise mais aprofundada deste tributo.

A taxa a favor do INEM, I.P., já foi analisada por Rogério M. Fernandes Ferreira e João R. B. Parreira Mesquita, não tendo, apesar de tudo, os referidos autores tomado posição quanto à qualificação destes tributos<sup>111</sup>.

---

<sup>111</sup> Ferreira, R.M.F. & J.R.B.P. Mesquita (2008), 448 e ss.

## 2.5. Breve referência a figuras afins

As demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas têm como figuras afins, por um lado e como já referimos, (i) as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade, que, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, são impostos, bem como (ii) as contribuições especiais que, não revestindo aquelas características, sejam criadas a favor de uma entidade pública territorial – o Estado, as Regiões Autónomas ou as Autarquias Locais. Por outro lado, temos ainda, como figuras afins das contribuições financeiras, os impostos especiais de consumo e os impostos consignados.

No que respeita às contribuições especiais – “de melhoria” ou para maiores despesas” – já deixámos entrever *supra* que, embora se abatam sobre um *clube* de sujeitos passivos, as contribuições especiais de melhoria ou para maiores despesas são expressamente consideradas impostos, independentemente da entidade a favor de quem são criadas. Esta qualificação resulta do reconhecimento, que, desde há muito, vem sendo feito pela doutrina nacional, no sentido de que se está perante impostos, porque, por um lado, não existe nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte nem solicitada por este, embora exista um individualizado benefício ou um aumento do valor dos seus bens motivado pela actividade pública, ou embora provoque custos à actividade administrativa, e, por outro, este tributo apenas apresentam, relativamente aos demais impostos, a particularidade de terem por base manifestações de capacidade contributiva do sujeito passivo, resultantes do exercício de uma actividade administrativa e não, ou pelo menos não exclusivamente, do exercício de uma actividade do sujeito passivo<sup>112</sup>.

No caso das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, e como referimos, as mesmas não assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou

---

<sup>112</sup> Xavier, A. (1974), 57-59; Nabais, J.C. (2004), 256; Pereira, M.H.F. (2009), 19-20; Nabais, J.C. (2010), 27-29.

ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade<sup>113</sup>.

Além disso e ao contrário do que acontece com as contribuições especiais do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, em que a entidade beneficiária tanto pode ser de base territorial como não territorial, as contribuições financeiras constituem receita própria de uma entidade pública não territorial.

Como exemplo de contribuição especial que não é contribuição de melhoria nem para maiores despesas, na acepção do n.º 3 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária, e, por isso, não é imposto, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro — Lei do Orçamento de Estado para 2011 — veio criar no seu artigo 141.º a novíssima “*Contribuição sobre o sector bancário*”. Esta é uma contribuição especial – ou “*extraordinária*” – designada que incide subjectivamente sobre as instituições de crédito, incluindo as suas filiais e sucursais, como tal definidas, respectivamente, no artigo 2.º e nos n.ºs 1 e 5 do artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro (cfr. artigo 2.º do regime aprovado pelo mencionado artigo 141.º)<sup>114</sup>.

A referida contribuição incide objectivamente (a) sobre o passivo, apurado e aprovado pelos sujeitos passivos, deduzido dos fundos próprios de base e complementares e dos depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos, e (b) sobre o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos (artigo 3.º). A taxa corresponde a uma percentagem que varia consoante incida sobre o passivo (a) ou o valor nominal (b), referidos (cfr. artigo 4.º). O diploma não atribui a receita a favor de qualquer entidade pública específica, pelo que parece lícito concluir que o seu beneficiário é o próprio Estado.

Esta contribuição foi recentemente regulamentada pela Portaria n.º 121/2011, de 30 de Março, cujo preâmbulo sublinha os dois objectivos visados pela contribuição, que indica

---

<sup>113</sup> Nabais, J.C. (2004), 257, qualifica as contribuições financeiras como impostos; todavia, nos seus trabalhos mais recentes, tende, em termos não totalmente inequívocos, a considerá-las tributos bilaterais como as taxas e sujeitas ao critério da proporcionalidade, ou pelo menos fazer depender a sua qualificação do seu carácter bilateral ou unilateral – cfr. Nabais, J.C. (2009a), 133 e 139 ss; Nabais, J.C. (2010), 26-32.

<sup>114</sup> Cfr. Cardona, C. (2011), 81 e ss.

como sendo o de reforçar o esforço fiscal feito pelo sector financeiro e o de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados.

Se nos ativermos apenas ao artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, estamos, em resumo, perante uma contribuição destinada à pessoa colectiva Estado, subjectivamente incidente sobre um *clube* de contribuintes, que são as instituições de crédito e suas filiais e sucursais, e com uma base de cálculo *ad valorem*. Tendo em conta o teor da mesma Lei, a legitimação do tributo, sob o ponto de vista subjectivo – ou de determinação do *clube* de sujeitos passivos – poderia identificar-se como decorrendo do facto de serem aqueles sujeitos passivos os *presumíveis* causadores dos riscos sistémicos para o sector bancário, decorrentes de uma subavaliação e subconsideração dos seus passivos e do conjunto de depósitos bancários garantidos, bem como da assunção de riscos individuais corporizados nos produtos financeiros derivados fora do balanço.

Tratar-se-ia, nessa perspectiva, de uma contribuição que, tal como as contribuições financeiras objecto deste trabalho: (i) não é unilateral, porque ainda pressupõe que o *clube* dos respectivos sujeitos passivos possam presumivelmente beneficiar da atenuação do risco sistémico, por aplicação da receita do tributo, nem é bilateral, porque não constitui contrapartida de qualquer prestação individualizada por parte da administração a favor de cada sujeito passivo; (ii) abate-se sobre um *clube* de sujeitos passivos que são as instituições de crédito, suas filiais e sucursais, por se considerar que esse grupo presumivelmente causa o risco sistémico que o tributo visa atenuar e presumivelmente aproveita da atenuação, desse risco, que venha a ocorrer mediante recurso ao produto da contribuição, e (iii) não assenta na obtenção individualizada pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade. Porém e como resulta do exposto, a referida contribuição sobre o sector bancário não foi criada a favor de qualquer entidade pública não territorial, da qual constitua receita própria, e com a finalidade de a financiar, mas sim a favor da pessoa colectiva Estado. Por este facto, faltar-lhe-ia uma das quatro características próprias das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, a que *supra* fizemos referência.

Sucedo que a Portaria n.º 121/2011, de 30 de Março, ao identificar um primeiro objectivo de “reforço” do esforço fiscal do sector bancário, veio introduzir alguns factores de perturbação. Por um lado, se existe um declarado objectivo de aumento do esforço financeiro do sector bancário, julga-se que se estará perante um contributo para as despesas gerais do Estado, caracterizável como imposto sobre o rendimento, e não perante uma contribuição; essa caracterização como imposto poderá suscitar questões em matéria de observância do princípio da igualdade que não se mostram justificadas pela Lei. Ou seja, saber porque é que se onera mais este grupo de empresas com um imposto adicional sobre o seu rendimento do que as demais empresas.

Por outro, porque, sendo um imposto, a sua regulamentação encontra-se sujeita ao princípio da legalidade tributária, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º e 165.º, n.º 1, i), da Constituição da República Portuguesa. Por isso, a regulamentação, através de Portaria, de matérias sujeitas a reserva de lei, poderá configurar inconstitucionalidade orgânica, pese, embora, a delegação feita pelo artigo 8.º do “regime” desta contribuição. Inconstitucionalidade porque, como se sabe a autorização legislativa obedece a apertados requisitos de forma e substância que não se mostram preenchidos pelo mesmo artigo 8.º. Uma das matérias que poderá estar nessas condições é a densificação da incidência objectiva levada a cabo pelo artigo 4.º da Portaria referida.

É óbvio que poderá defender-se que se está verdadeiramente perante uma contribuição e que foi a Portaria que “disse mais”, quanto aos objectivos do legislador do que este mesmo esclareceu na Lei do Orçamento de Estado e que, nessa medida, deverá ter-se por não escrito o primeiro dos objectivos relatados pela mesma Portaria, por não corresponder à “*mens legis*” ou por ser “*contra legem*”, fazendo-se, neste caso, uma interpretação da Portaria em conformidade com a lei.

Trata-se, no entanto, de questões laterais ao objectivo do presente trabalho e que certamente merecerão aturado estudo por parte da doutrina e jurisprudência, que aqui não cabe fazer.

Em resumo, as contribuições financeiras diferem das contribuições especiais, de melhoria ou para maiores despesas, porque aquelas não assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da

criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade e distinguem-se das restantes contribuições especiais porque visam financiar entidades públicas não territoriais, enquanto estas visam financiar entidades públicas territoriais<sup>115</sup>.

Quanto ao segundo conjunto de tributos que poderão constituir figuras afins das contribuições financeiras temos os impostos especiais de consumo<sup>116</sup>. A diferença dos impostos especiais de consumo para as mesmas contribuições é o facto de aqueles incidirem objectivamente sobre o consumo de determinados produtos, enquanto as contribuições financeiras têm uma base de incidência objectiva assente em critérios diversos do consumo de produtos. Isto é, na generalidade dos casos, a base de incidência objectiva das contribuições é constituída por determinadas actividades da entidade pública que, por estarem interligadas com actividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos – isto é, por serem presumivelmente aproveitadas ou causadas pelo *clube* de sujeitos passivos no âmbito da actividade profissional ou empresarial que desenvolvem – implicam a adequação do pagamento por estes do tributo, nos moldes já referidos. Noutros casos, são manifestações de riqueza inerentes à própria actividade dos sujeitos passivos e que, de algum modo, podem estar interligadas com o custo, ou o benefício, decorrente da actividade do ente público.

De notar que o recente Código dos Impostos Especiais de Consumo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho, ao abrigo de autorização legislativa concedida pelo artigo 130.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e alterado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, veio introduzir importantes alterações no regime dos impostos nele previstos – o imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas; o imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos e o imposto sobre o tabaco – entre as quais a adopção, para legitimação material destes impostos, do princípio da equivalência, por oposição ao da

---

<sup>115</sup> Nabais, J.C. (2010), 26-32. O autor distingue as contribuições financeiras das contribuições especiais, por considerar que estas são, todas elas, impostos, unilaterais e aferidas pela capacidade contributiva, enquanto aquelas são bilaterais e aferidas pela proporcionalidade entre a prestação e a contraprestação, como as taxas. A ambas reconhece a natureza grupal. Todavia, a páginas 32, a sua posição já é mais equívoca, porque já parece fazer depender a qualificação destes tributos do seu carácter unilateral ou bilateral.

<sup>116</sup> Vasques, S. (2008), 176 e ss; Ferreira, R.M.F. & M. T. Fernandes (2011), 175 e ss; Teixeira, G. (2008), 188 e ss.



capacidade contributiva, com o objectivo de adequar esses tributos ao custo provocado pelos contribuintes nos domínios da saúde pública ou do ambiente.

As questões que desde logo se colocam são as de saber em que termos é determinado este custo e se, por exemplo, a definição concreta do tributo através de portaria, prevista no artigo 92.º do Código, não estará ferida, pelas razões já expostas a propósito da Portaria n.º 121/2011, de 30 de Março, de inconstitucionalidade orgânica. Depois, tendo em consideração que geralmente os impostos especiais sobre o consumo têm uma função extrafiscal muito importante, nomeadamente no caso dos bens incluídos no Código – álcool, tabaco e produtos petrolíferos – embora talvez não tão importante como a função fiscal, julga-se que será tarefa árdua identificar qual a parte do tributo que se destina a compensar o custo e qual a parte do tributo que tem finalidade extrafiscal. Esta dificuldade poderá afectar a aferição da igualdade tributária através do princípio da equivalência.

Nota-se, ainda, que alguns dos preceitos do Código prevêm bases de cálculo, parcial ou totalmente, *ad valorem*. Disto são exemplos o n.º 4 do artigo 103.º, o artigo 104.º e o n.º 1 do artigo 105.º do Código.

Desta categoria de impostos, embora fora do Código, fazem também parte o Imposto Único de Circulação e o Imposto Sobre Veículos<sup>117</sup>.

Igualmente parecem fazer parte desta categoria outros impostos especiais fora do Código, como é o caso das denominadas taxas sobre a comercialização de medicamentos, prevista no Decreto-Lei n.º 282/95, de 26 de Outubro, e sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal, produtos farmacêuticos homeopáticos e dispositivos médicos, a que se refere o Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, na redacção dada em último lugar pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento de Estado para 2010).

No essencial, estas “taxas” não são bilaterais. Incidem sobre os valores mensais de vendas a preços de venda ao público, no caso dos medicamentos, ou a preços efectivamente praticados pelos responsáveis pela colocação no mercado na venda aos seus clientes, nos restantes casos. Os sujeitos passivos são os responsáveis pela colocação dos produtos no

---

<sup>117</sup> Nabais, J.C. (2009), 30. O autor parece ter abandonado esta posição no seu manual de 2010.

mercado nacional como tal registados no INFARMED, I.P., e sujeitos às atribuições deste. A receita destina-se ao INFARMED, I.P., e constitui sua receita própria, a par de várias outras (cfr. artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, e n.ºs 1 e 2 do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 269/2007, de 26 de Julho)<sup>118</sup>.

Porém, o tributo em causa é objecto de repercussão económica junto do consumidor final, no caso dos medicamentos, dado o especial regime de formação dos preços de venda ao público, que já inclui os 0,4% do tributo (cfr. artigo 1.º, n.ºs 3 e 4, do Decreto-Lei n.º 282/95, de 26 de Outubro, e alínea d) do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 65/2007, de 8 de

---

<sup>118</sup> Garcia, N.O. (2011), 32 e ss. Acórdãos do STA de 04/06/2003, proferido no Recurso n.º 61/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Brandão de Pinho; de 09/07/2003, proferido no Recurso n.º 439/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro António Pimpão; de 15/10/2003, proferido no Recurso n.º 1063, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Baeta de Queiroz; de 22/10/2003, proferido no Recurso n.º 438/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Alfredo Madureira; de 29/10/2003, proferido no Recurso n.º 1061/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vítor Meira; de 29/10/2003, proferido no Recurso n.º 1060/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vítor Meira; de 05/11/2003, proferido no Recurso n.º 437/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mendes Pimentel; de 12/11/2003, proferido no Recurso n.º 1065/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mendes Pimentel; de 03/12/2003, proferido no Recurso n.º 434/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Almeida Lopes; de 03/12/2003, proferido no Recurso n.º 435/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Almeida Lopes; de 03/12/2003, proferido no Recurso n.º 1065/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro António Pimpão; de 10/12/2003, proferido no Recurso n.º 1639/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Alfredo Madureira; de 21/01/2004, proferido no Recurso n.º 1638/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Brandão de Pinho; de 21/01/2004, proferido no Recurso n.º 307/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Pimenta do Vale; de 11/02/2004, proferido no Recurso n.º 1636/03, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Almeida Lopes; de 18/02/2004, proferido no Recurso n.º 1834/03 - 30, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mendes Pimentel. Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 127/04, de 03/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Benjamim Rodrigues; 134/04, de 09/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Gil Galvão; 162/04, de 17/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Benjamim Rodrigues; 164/04, de 17/03/2004, em que foi Relatora a Exma. Conselheira Fernanda Palma; 165/04, de 17/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mário Torres; 166/04, de 17/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mário Torres; 167/04, de 17/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mário Torres; 168/04, de 17/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Paulo Mota Pinto; 178/04, de 23/03/2004, em que foi Relatora a Exma. Conselheira Maria dos Prazeres Beleza; 190/04, de 23/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mário Torres; 191/04, de 23/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Mário Torres; 193/04, de 23/03/2004, em que foi Relatora a Exma. Conselheira Fernanda Palma; 194/04, de 23/03/2004, em que foi Relatora a Exma. Conselheira Fernanda Palma; 195/04, de 23/03/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Benjamim Rodrigues; 206/04, de 24/03/2004, em que foi Relatora a Exma. Conselheira Helena Brito; 247/04, de 13/04/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vítor Gomes; 248/04, de 13/04/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vítor Gomes; 249/04, de 13/04/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vítor Gomes; 250/04, de 13/04/2004, em que foi Relator o Exmo. Conselheiro Vítor Gomes; 305/04, de 05/05/2004, em que foi Relatora a Exma. Conselheira Helena Brito.

Março), e susceptível de repercussão nos restantes casos. Esta susceptibilidade de repercussão resulta evidente desde logo da similitude entre os tributos em causa – taxa sobre a comercialização de medicamentos, por um lado, e as taxas sobre a comercialização dos demais produtos de saúde, por outro – e da similitude da sua génese, evidenciada pelos artigos 63.º da Lei n.º 75/93, de 20 de Dezembro, e 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril<sup>119</sup>. Os adquirentes dos produtos são, por conseguinte, os contribuintes de facto, enquanto os sujeitos passivos são apenas os contribuintes de direito.

Além disso, a legitimação destes tributos resulta da capacidade contributiva revelada pelo consumidor final na aquisição dos produtos em causa e não do facto de o *clube* das entidades sujeitas às atribuições do INFARMED, I.P., presumivelmente beneficiar da actividade desenvolvida por essa entidade ou causar os custos decorrentes dessa actividade. De salientar que, por um lado, a actividade do INFARMED, I.P., que o tributo visa financiar, destina-se essencialmente aos profissionais de saúde e aos consumidores e não aos sujeitos passivos da taxa, além de que tal actividade radica nas atribuições do Estado em termos de protecção da saúde pública e dos consumidores, decorrente dos artigos 60.º e 64.º da Constituição da República Portuguesa e da Base XXI da Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto); por outro, os sujeitos passivos apenas foram identificados como responsáveis pela liquidação, cobrança e entrega ao INFARMED, I.P., do produto do tributo por meras razões de praticabilidade, em termos que acabam por não diferir substancialmente dos estabelecidos para a taxa a favor do INEM, I.P., que é liquidada, cobrada e entregue a esta entidade pública pelas empresas seguradoras. É certo, porém, que, à excepção da taxa sobre a comercialização de medicamentos, no caso dos tributos a favor do INFARMED, I.P., não é tão evidente a repercussão no consumidor final – porque os recibos de venda destes produtos não discriminam o valor do tributo liquidado e cobrado.

As “taxas” em causa, além de um evidente propósito fiscal, visam também objectivos extrafiscais que não são despiciendo, nomeadamente os de moderação e racionalização do consumo, no caso dos medicamentos, produtos farmacêuticos homeopáticos e dispositivos médicos, tendo em conta o princípio do seu consumo, ou uso, racional [n.º 2 da Base XX da Lei n.º 48/90, de 24 de Agosto – Lei de Bases da Saúde – e artigos 5.º, 150.º, n.º 3, b), e

---

<sup>119</sup> Sobre a repercussão, Franco, A.L.S. (1982), 356-358.

153.º, n.º 3, b), do Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de Agosto] ou da utilização segura [artigo 43.º, n.º 3, b), do Decreto-Lei n.º 145/2009, de 17 de Junho] e o de oneração do consumo de bens de luxo, no caso dos produtos cosméticos e de higiene corporal, pelo menos dos produtos das gamas mais altas (n.º 4 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa)<sup>120</sup>.

A jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores tem vindo a pronunciar-se no sentido de que a taxa sobre a comercialização de produtos de saúde e a taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal são impostos indirectos sobre o consumo e que, além do mais, respeitam a reserva de competência legislativa e o Direito da União Europeia<sup>121</sup>.

Resulta, pois, do exposto que a distinção entre as contribuições financeiras a favor das entidades públicas e os impostos especiais de consumo decorre, por um lado, do facto de estes serem tributos que não se destinam exclusivamente a financiar entidades públicas não territoriais, podendo também destinar-se ao financiamento do Estado ou de outra entidade pública territorial; por outro, do facto de incidirem sobre aquisições de bens por parte dos sujeitos passivos de facto, que são os consumidores finais e que nem sempre coincidem

---

<sup>120</sup> Os produtos farmacêuticos homeopáticos seguem actualmente o regime dos medicamentos homeopáticos de registo simplificado previsto no Decreto-Lei n.º 176/2006, de 30 de Agosto.

<sup>121</sup> Cfr. Nota 116. Cfr. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 28/09/2010, proferido no processo n.º 3101/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador Lucas Martins; de 28/09/2010, proferido no processo n.º 3261/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador Lucas Martins; de 18/05/2010, proferido no processo n.º 3351/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 28/09/2010, proferido no processo n.º 3404/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador Lucas Martins; de 06/10/2010, proferido no processo n.º 3603/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador Lucas Martins; de 10/05/2011, proferido no processo n.º 3604/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 06/10/2010, proferido no processo n.º 3666/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador Lucas Martins; de 06/10/2010, proferido no processo n.º 3682/09, em que foi Relator o Exmo. Desembargador Lucas Martins; de 06/10/2010, proferido no processo n.º 3772/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador Lucas Martins; de 01/06/2010, proferido no processo n.º 3792/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 25/05/2010, proferido no processo n.º 3826/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 25/05/2010, proferido no processo n.º 3899/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 01/06/2010, proferido no processo n.º 3926/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 14/07/2010, proferido no processo n.º 4107/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 14/07/2010, proferido no processo n.º 4286/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia; de 14/07/2010, proferido no processo n.º 4328/10, em que foi Relator o Exmo. Desembargador José Gomes Correia.

com os sujeitos passivos de direito, e não sobre presumíveis custos ou benefícios causados ou aproveitados, respectivamente, pelo próprio *clube* de sujeitos passivos.

Por último e ainda como figuras afins das contribuições financeiras, os denominados impostos consignados caracterizam-se pela afectação de parte da receita de um certo imposto a determinado fim ou a determinada entidade pública, territorial ou não. É o caso da afectação de parte do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares a favor de determinadas entidades do sector da economia social, por decisão dos contribuintes expressa na declaração anual de rendimentos; é o caso do denominado “IVA social”, que consiste na afectação de parte da receita do Imposto sobre o Valor Acrescentado ao financiamento do Orçamento da Segurança Social<sup>122</sup>.

A diferença entre as contribuições financeiras a que nos vimos referindo e os impostos consignados resulta, em primeiro lugar, do facto de na maioria dos casos não estar sequer em causa a finalidade de financiamento de uma entidade pública não territorial; em segundo lugar, mesmo quando está em causa uma tal finalidade, verifica-se que se trata de um tributo que não se abate sobre um *clube* de sujeitos passivos mas sim sobre a generalidade dos contribuintes cuja situação preencha as condições de incidência, como é o caso do IRS ou do IVA, bem como que é devido no cumprimento de um dever geral de cidadania. Em terceiro lugar, está-se perante tributos que são rigorosamente unilaterais, ao contrário do que acontece com as contribuições financeiras.

Julga-se, por isso, que a distinção entre as contribuições financeiras e os impostos consignados é suficientemente linear, quando se recorre ao conjunto das características que enunciámos como distintivas daquelas contribuições.

---

<sup>122</sup> Vasques, S. (2008), 177. O “IVA social” encontra-se actualmente previsto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 367/2007, de 2 de Novembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.

### **3. Estudo de casos**

De modo a facilitar a análise que nos propomos realizar e a identificação da base de cálculo, ou outro modo de determinação do montante, e do parâmetro de aferição da igualdade – enquanto medida do tributo – mais adequados para as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, bem como dos demais aspectos a acautelar no respectivo regime geral, importa proceder ao estudo de algumas das espécies tributárias enquadráveis neste tipo de tributos. Seguir-se-á, por conseguinte, a análise de três dos tributos já sumariamente indicados, mas agora em termos um pouco mais desenvolvidos.

#### **3.1. A taxa de regulação e supervisão a favor da Entidade Reguladora da Comunicação Social**

De acordo com a breve resenha de enquadramento que se deixou enunciada *supra*, a Entidade Reguladora da Comunicação Social é uma entidade reguladora independente, ou, para os efeitos deste nosso trabalho, uma entidade pública não territorial, a favor de quem se encontra prevista, como receita própria, a taxa de regulação e supervisão, nos Estatutos da mesma entidade, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, e no Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na sua redacção actual.

Nos termos do artigo 6.º dos Estatutos da ERC, as entidades sujeitas à sua supervisão e intervenção são as que, sob jurisdição do Estado Português, (i) prossigam actividades de comunicação social, como é o caso das agências noticiosas, (ii) as pessoas singulares ou colectivas que editem publicações periódicas, independentemente do suporte de distribuição que utilizem, (iii) os operadores de rádio e de televisão, relativamente aos serviços de programas que difundam ou aos conteúdos complementares que forneçam, sob sua responsabilidade editorial, por qualquer meio, incluindo por via electrónica, (iv) as pessoas singulares ou colectivas que disponibilizem ao público, através de redes de comunicações electrónicas, serviços de programas de rádio ou de televisão, na medida em que lhes caiba decidir sobre a sua selecção e agregação e (v) as pessoas singulares ou colectivas que disponibilizem regularmente ao público, através de redes de comunicações

electrónicas, conteúdos submetidos a tratamento editorial e organizados como um todo coerente.

O artigo 7.º do mesmo Estatuto define, como objectivos da regulação do sector da comunicação social a prosseguir pela ERC: promover e assegurar o pluralismo cultural e a diversidade de expressão das várias correntes de pensamento, através das entidades que prosseguem actividades de comunicação social sujeitas à sua regulação; assegurar a livre difusão de conteúdos pelas entidades que prosseguem actividades de comunicação social e o livre acesso aos conteúdos por parte dos respectivos destinatários da respectiva oferta de conteúdos de comunicação social, de forma transparente e não discriminatória, de modo a evitar qualquer tipo de exclusão social ou económica e zelando pela eficiência na atribuição de recursos escassos; assegurar a protecção dos públicos mais sensíveis, tais como menores, relativamente a conteúdos e serviços susceptíveis de prejudicar o respectivo desenvolvimento, oferecidos ao público através das entidades que prosseguem actividades de comunicação social sujeitos à sua regulação; assegurar que a informação fornecida pelos prestadores de serviços de natureza editorial se pauta por critérios de exigência e rigor jornalísticos, efectivando a responsabilidade editorial perante o público em geral dos que se encontram sujeitos à sua jurisdição, caso se mostrem violados os princípios e regras legais aplicáveis; assegurar a protecção dos destinatários dos serviços de conteúdos de comunicação social enquanto consumidores, no que diz respeito a comunicações de natureza ou finalidade comercial distribuídas através de comunicações electrónicas, por parte de prestadores de serviços sujeitos à sua actuação, no caso de violação das leis sobre a publicidade; assegurar a protecção dos direitos de personalidade individuais sempre que os mesmos estejam em causa no âmbito da prestação de serviços de conteúdos de comunicação social sujeitos à sua regulação.

As atribuições da ERC no domínio da comunicação social, segundo o artigo 8.º dos respectivos estatutos, são: (i) assegurar o livre exercício do direito à informação e à liberdade de imprensa; (ii) velar pela não concentração da titularidade das entidades que prosseguem actividades de comunicação social com vista à salvaguarda do pluralismo e da diversidade, sem prejuízo das competências expressamente atribuídas por lei à Autoridade da Concorrência; (iii) zelar pela independência das entidades que prosseguem actividades de comunicação social perante os poderes político e económico; (iv) garantir o respeito pelos

direitos, liberdades e garantias; (v) garantir a efectiva expressão e o confronto das diversas correntes de opinião, em respeito pelo princípio do pluralismo e pela linha editorial de cada órgão de comunicação social; (vi) assegurar o exercício dos direitos de antena, de resposta e de réplica política; (vii) assegurar, em articulação com a Autoridade da Concorrência, o regular e eficaz funcionamento dos mercados de imprensa escrita e de áudio-visual em condições de transparência e equidade; (viii) colaborar na definição das políticas e estratégias sectoriais que fundamentam a planificação do espectro radioelétrico, sem prejuízo das atribuições cometidas por lei ao ICP-ANACOM; (ix) fiscalizar a conformidade das campanhas de publicidade do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais com os princípios constitucionais da imparcialidade e isenção da Administração Pública; (x) assegurar o cumprimento das normas reguladoras das actividades de comunicação social.

Contudo, verifica-se que, das competências do conselho regulador da ERC, consagradas no artigo 24.º dos Estatutos, é possível respigar algumas que só remotamente poderemos considerar presumivelmente beneficiarem as, ou terem sido causadas pelas, entidades reguladas. Estamos a referir-nos, por exemplo, às previstas nas alíneas x) e z) do n.º 3 do mesmo artigo: fiscalizar a isenção e imparcialidade das campanhas publicitárias empreendidas pelo Estado, pelas Regiões Autónomas ou pelas Autarquias Locais, incluindo o poder de decretar a suspensão provisória da sua difusão, até decisão da autoridade judicial competente e zelar pelo rigor e isenção das sondagens e inquéritos de opinião; referimo-nos ainda às competências consultivas previstas no artigo 25.º do mesmo diploma.

Nos termos do artigo 50.º do seu Estatuto, além da contribuição financeira a que vimos fazendo referência, a ERC dispõe ainda de outras receitas próprias, de que são exemplos: (i) as verbas provenientes do Orçamento do Estado; (ii) o produto das coimas por si aplicadas; (iii) o produto das custas processuais cobradas em processos contra-ordenacionais; (iv) o produto das sanções pecuniárias compulsórias por si aplicadas pelo incumprimento de decisões individualizadas; (v) o produto da aplicação de multas previstas em contratos celebrados com entidades públicas ou privadas; (vi) em termos residuais, quaisquer outras receitas, rendimentos ou valores que provenham da sua actividade ou que por lei ou contrato lhe venham a pertencer ou a ser atribuídos, bem como quaisquer subsídios ou outras formas de apoio financeiro.



A inclusão das dotações do Orçamento do Estado é justificada no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, pelo facto de os cidadãos serem beneficiários directos da actividade de regulação da comunicação social, enquanto função essencial para a salvaguarda dos direitos, liberdades e garantias.

Tal como se referiu *supra*, os artigos 8.º e 9.º do Regime de Taxas da ERC prevêem ainda, como receitas da mesma entidade, por um lado, a taxa por serviços prestados, devida, nomeadamente, pela apreciação pela ERC de operações relativas à propriedade dos meios de comunicação social, pela prática pela mesma entidade de actos de registo, averbamento ou cancelamento, bem como pela emissão de fotocópias, pela realização de auditorias ou pela efectivação de depósitos de documentos. Por outro, a taxa por emissão de títulos habilitadores, que constitui contrapartida da cedência da utilização do bem escasso do domínio público, que é o espectro hertziano terrestre, bem como visa remunerar os custos pelo procedimento administrativo inerente à sua outorga<sup>123</sup>.

A taxa de regulação e supervisão foi criada em termos inovadores pelo Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho. A Alta Autoridade para a Comunicação Social, a quem a ERC sucedeu, embora pudesse aplicar coimas, não dispunha de receitas próprias, sendo os encargos com o seu funcionamento cobertos por orçamento próprio por ela proposto e cuja dotação era inscrita no Orçamento da Assembleia da República (n.º 1 do artigo 26.º da Lei n.º 43/98, de 6 de Agosto).

Tal como resulta do preceituado no segundo dos referidos diplomas, a taxa de regulação e supervisão a favor da Entidade Reguladora da Comunicação Social apresenta diversas bases de incidência objectiva, tendo em consideração diversos factores, como sejam os meios de comunicação envolvidos e a intensidade de supervisão que, pelas suas características, os mesmos exigem.

Assim e desde logo, o n.º 1 do artigo 5.º do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, prevê a distribuição do tributo e dos respectivos valores segundo determinadas categorias e subcategorias. Essas categorias são: imprensa; rádio; televisão; distribuição de serviços de programas; comunicações móveis e sítios informativos submetidos a tratamento editorial.

---

<sup>123</sup> Ramos, D.O. & P.S. Machado (2008), 161-162, evidenciam o “sistema tripartido de taxas”.

Tendo em conta a intensidade da actividade de regulação e supervisão, cada uma das referidas categorias subdivide-se em uma a três subcategorias, de regulação alta, média e baixa, em função da complexidade técnica da actividade reguladora; do volume de trabalho repercutido na actividade reguladora; das características técnicas do meio de comunicação utilizado e do alcance geográfico do meio de comunicação utilizado (n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º).

Assim, a distribuição da imprensa pelas três subcategorias tem em conta a periodicidade, o âmbito de distribuição, nacional ou regional, e a qualidade de agência noticiosa e a especialização da informação (n.º 3 do artigo 6.º). Por seu turno, para a rádio, a inclusão nas três subcategorias efectua-se em função do âmbito nacional, regional e internacional ou local dos respectivos programas (n.º 4 do artigo 6.º), sendo certo que na terceira subcategoria ainda são definidos seis escalões – de A a E – em função da população residente dos respectivos municípios (n.º 5 do artigo 6.º). A televisão apenas dispõe das duas subcategorias mais elevadas, fazendo-se a distribuição em função respectivamente do âmbito de cobertura nacional dos programas ou regional, local ou internacional (n.º 7 do artigo 6.º). A distribuição de serviços de programas reparte-se pelas três subcategorias em função da cobertura, pelos programas televisivos, (i) de mais de metade do território nacional, (ii) do mínimo de dois distritos ou uma Região Autónoma ou (iii) de um distrito (n.º 8 do artigo 6.º). Os restantes meios apenas se integram na subcategoria de regulação alta e desde que os operadores forneçam conteúdos de comunicação social (n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º).

A incidência subjectiva do tributo depende de se tratar de entidades sujeitas às atribuições de regulação e supervisão da ERC e da inclusão das entidades que operam no sector da Comunicação Social numa das categorias e subcategorias que constituem a base de incidência objectiva do tributo<sup>124</sup>.

Uma vez mais está em causa o *clube* – ou os *clubes* – de entidades que aproveitam, ou causam os custos, da actividade da entidade pública em causa.

O n.º 1 do artigo 12.º do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na sua redacção actual, isenta do pagamento da taxa de

---

<sup>124</sup> Ramos, D.O. & P.S. Machado (2008), 162-163.

regulação e supervisão, por um lado, os sítios informativos submetidos a tratamento editorial; por outro, os serviços de programas radiofónicos e as publicações periódicas detidos por associações de estudantes; e, por último, o serviço de programas televisivo Canal Parlamento.

Julga-se que a isenção nas situações em causa é auto-explicativa, por respeitar a casos de reduzida actividade da ERC, pelo que não carece de comentário adicional.

Em termos de montante do tributo, a distribuição dos encargos de regulação e supervisão contínuas e prudenciais entre os diversos operadores de comunicação social, obedece aos critérios de volume de trabalho repercutido na actividade reguladora e de complexidade técnica da actividade reguladora; obedece ainda às características técnicas do meio de comunicação utilizado, ao alcance geográfico do meio de comunicação utilizado e ao impacte da actividade desenvolvida pelo operador de comunicação social (n.º 1 do artigo 7.º).

O objectivo do sistema legal de definição do valor do tributo, tal como o sumarizámos *supra*, é determinar um valor, a pagar por cada sujeito passivo, que, tendo em conta os critérios definidos, revista alguma proporcionalidade relativamente ao valor da actividade de supervisão e regulação desenvolvida pela ERC junto de cada operador do sector e simultaneamente sujeito passivo do tributo. Já veremos mais adiante que o sistema é subjectivo e não serve o objectivo de transparência preconizado pelo legislador.

O sistema em causa apresenta a particularidade de determinar o valor do tributo sem necessidade de definir uma base de cálculo para a aplicação de determinada alíquota.

Julga-se que a preocupação do legislador em definir o tributo nestes termos terá ficado mais a dever-se a um propósito de fazer esta “taxa” parecer uma verdadeira taxa bilateral – por certamente ser mais fácil de aceitar por um sector tão sensível como o da Comunicação Social e pelo facto de o artigo 6.º dos Estatutos da ERC dizerem equivocadamente que a mesma é “*contrapartida*” da actividade de regulação e supervisão. Como se verá *infra*, ocorre redundância entre as Portarias e os Decretos-Leis, sendo que o legislador teve maior preocupação em dar cumprimento aos comandos dos referidos Estatutos do que em estabelecer uma contribuição financeira que obedecesse ao princípio da equivalência entre

o tributo pago e a actividade de supervisão e regulação desenvolvida pela ERC. É que, como se verá adiante, não existe verdadeira equivalência, porque se desconhece inclusivamente qual o critério de concreta repartição do tributo entre as categorias e subcategorias e os sujeitos passivos que nelas se inserem.

Tal como se referiu, este tributo não tem uma base de cálculo. O valor do tributo resulta do cruzamento dos referidos critérios de repartição. Porém, o tributo em causa, tal como se encontra gizado, não serve o objectivo de transparência prosseguido pelo legislador no n.º 2 do artigo 51.º dos Estatutos da ERC. Esse objectivo poderia ser alcançado através de uma base de cálculo unitária ou através de uma base cálculo *ad valorem*, mas não é alcançado nos termos que resultam do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na sua redacção actual.

Com efeito, existem aspectos que são imprescindíveis para a aferição da legitimidade do valor do tributo a pagar por cada sujeito passivo e que não resultam dos Estatutos da ERC nem do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, quer na sua redacção inicial quer na actual, nem da Portaria n.º 136/2007, de 29 de Janeiro, quer na redacção inicial quer na actual. Estamos a referir-nos ao valor orçamental destinado a ser financiado pela receita desta contribuição financeira e ao critério de distribuição desse valor por cada categoria e por cada subcategoria.

Isto é, seria imprescindível que, por razões de transparência, os referidos diplomas esclarecessem: o montante a financiar ou qual o produto da multiplicação dos tributos individuais previstos no Anexo II do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, pelo número de sujeitos passivos, segundo as respectivas categorias; qual o motivo por que a imprensa de âmbito nacional paga mais de dez vezes menos que a televisão, ou porque é que esta paga mais de sete vezes mais que a rádio, etc.; e qual o motivo por que as três subcategorias de imprensa estão proporcionadas em 50 – 3 – 1, respectivamente, enquanto que as da rádio são de 85 – 33 – 4, a televisão é de 562 – 148 – 0 ou a distribuição de serviços e programas é de 422 – 127 – 34. Ou seja, o tributo em causa encerra aqui vários focos de subjectividade cujo critério não é minimamente sindicável, por falta de qualquer esclarecimento, designadamente quantitativo, sobre os factores tidos em consideração para

estabelecimento do número de Unidades de Conta que correspondem ao tributo de cada subcategoria.

A justificação dada no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, para esta modalidade de determinação do montante da taxa não esclarece os aspectos que referimos, visto que se limita a salientar que a actividade da ERC implica um diferente dispêndio de tempo no desenvolvimento da actividade permanente de regulação e supervisão, consoante os meios de suporte, a complexidade técnica, o volume de trabalho e a área de cobertura inerentes aos diversos meios de comunicação social. Por isso e tendo por objectivo uma correcta redistribuição dos custos efectivamente incorridos na realização desta actividade pelas diversas entidades sujeitas à regulação, criou-se um sistema de categorias que distingue diversas intensidades da função regulatória requerida (regulação alta, média e baixa).

É certo que, nos tributos de base unitária, o legislador também não costuma esclarecer o motivo pelo qual determinado acto custa X enquanto outro acto custa Y. No entanto, é possível comparar o valor fixado para o tributo com o custo do acto a praticar e verificar se aquele excede este de modo intolerável e, assim, se ultrapassa o limite imposto pelo princípio da proibição do excesso ou do arbítrio. Ou seja, no caso de um tributo de simples base unitária, temos uma premissa conhecida – o valor do tributo por sujeito passivo – e uma premissa desconhecida – o custo do acto que o tributo visa financiar, mas sabemos que ambos estão directamente relacionados entre si. Todavia, no caso da taxa de regulação e supervisão existem outros aspectos desconhecidos, que dificultam sobremaneira o controlo material do tributo assim fixado. Com efeito, conhece-se o valor do tributo pago por cada membro de cada subcategoria, bem como as proporções entre as várias categorias e entre as várias subcategorias e escalões de cada categoria; mas não se conhece (i) o número de sujeitos passivos em cada categoria e subcategoria; (ii) a prestação pública que a se prevê que a ERC disponibilize a favor de cada categoria ou subcategoria; (iii) o custo total da actividade da ERC destinado a ser financiado através do tributo; (iv) a materialização quantitativa da complexidade técnica, do tempo dispendido e da área geográfica, segundo os níveis de intensidade de regulação. Sem estes elementos, é extremamente difícil, senão impossível, aferir a legitimidade material deste tributo sob o ponto de vista objectivo, porque se estará a comparar determinado tributo concreto pago

por certo sujeito passivo com uma actividade global, destinada ao conjunto dos sujeitos passivos que presumivelmente nela influem em termos que variam segundo a categoria ou subcategoria em que se integram, mas em que a medida dessa influência não resulta de qualquer indicador quantitativo referente à sua própria actividade mas sim segundo critérios obscuramente estabelecidos pelo Legislador, em termos insusceptíveis de serem sindicados.

Mais adiante voltaremos a esta questão para analisarmos mais detalhadamente, sob o prisma do padrão de aferição da igualdade, quanto à medida do tributo.

Como se referiu, o valor a pagar pelos sujeitos passivos depende do cruzamento de diversos factores, sendo o seu montante calculado de acordo com os custos relativos imputáveis a cada um deles pelo desenvolvimento da actividade contínua e prudencial permanente de regulação e supervisão. Este cruzamento consta desde logo do Anexo II ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, na redacção resultante do Decreto-Lei n.º 70/2009, de 31 de Março, o qual define o número de Unidades de Conta processuais correspondente à taxa de regulação e supervisão individualmente devida por cada sujeito passivo<sup>125</sup>. Curiosamente e certamente porque o n.º 3 do artigo 51.º dos Estatutos da ERC estabelece que, de *“acordo com os critérios fixados pelo presente artigo, a regulamentação da incidência e do valor das taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC é definida por portaria conjunta do Ministro das Finanças e do membro do Governo responsável pela comunicação social”*, foi publicada a Portaria n.º 136/2007, de 29 de Janeiro, que, na redacção resultante da Portaria n.º 785/2009, de 27 de Julho, prevê os exactos valores que já resultavam do referido Decreto-Lei. Esta similitude parece permitir concluir que a publicação da Portaria destinou-se apenas a dar cumprimento ao comando do n.º 3 do referido artigo 51.º, nada trazendo de novo ao ordenamento jurídico. Aliás, esta mesma redundância já ocorria nas redacções originais dos referidos Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º

---

<sup>125</sup> Por força do artigo 67.º da Lei n.º 55-A/2010 – Orçamento de Estado para 2011 – foi suspenso o regime de actualização do valor do indexante dos apoios sociais, pelo que o valor da Unidade de Conta processual para vigorar no ano 2011 se mantém nos € 102.00, como vem acontecendo desde 20/04/2009, data da entrada em vigor do Regulamento das Custas Processuais. Ramos, D.O. & P.S. Machado (2008), 163-165, afirmam que o “método de fixação desta taxa obedece, portanto, a uma distribuição equitativa por todos os operadores de comunicação social”. Todavia e como se referiu, o Legislador omitiu alguns aspectos relevantes para a sindicabilidade desta equidade.

103/2006, de 7 de Junho, e da Portaria n.º 136/2007, de 29 de Janeiro, sendo certo que essa redundância não parece fazer sentido e apenas contribuir para a proliferação de legislação desnecessária.

O facto gerador da taxa de regulação e supervisão ocorre em 1 de Janeiro de cada ano [alínea a) do artigo 16.º do Regime de Taxas da ERC aprovado pelo Anexo I ao Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho]. O tributo é liquidado pela ERC e é pago pelo sujeito passivo ou por terceiro, em duas prestações semestrais iguais, em Janeiro e Julho de cada ano (artigos 17.º, n.º 1, e 24.º do mesmo diploma).

### **3.2. A taxa de supervisão contínua a favor da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários**

Vejamos agora a taxa de supervisão contínua a favor da CMVM. Nos termos das disposições conjugadas do n.º 1 e da alínea c) do n.º 2 do artigo 25.º-A do Decreto-Lei n.º 473/99, de 8 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 169/2008, de 26 de Agosto, é devida uma taxa à CMVM *“em contrapartida”* dos serviços de supervisão contínua e prudencial, que constitui sua receita própria e se destina a financiar as suas actividades<sup>126</sup>. A CMVM é também, tal como a ERC, uma entidade reguladora, mas neste caso sujeita à tutela do Ministro das Finanças, nos termos do seu Estatuto e do Código dos Valores Mobiliários, não estando, assim, reconhecida total independência a esta entidade pública.

O n.º 3 do mesmo artigo 25.º-A estabelece que a *“incidência, subjectiva e objectiva, o montante ou a alíquota, a periodicidade e, se for caso disso, as isenções, totais ou parciais, e os limites máximos e mínimos da colecta”* da referida taxa *“são fixados, ouvida a CMVM, por portaria do Ministro das*

---

<sup>126</sup> O Tribunal Constitucional desvalorizou a expressão “em contrapartida” no que respeita à taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, entendendo que tal expressão foi usada pelo Legislador em “sentido amplo”. Este entendimento jurisprudencial parece colocar em causa, em grande medida, a base da “lógica de troca” ou “paracomutatividade” em que assenta a construção de Sérgio Vasques, quando preconiza o princípio da equivalência como parâmetro de aferição da medida das contribuições financeiras.

No sentido de que o fundamento das “taxas” é o financiamento da CMVM, ver Rocha, D.L. & M.G. Rodrigues, G.R. Castro (2008), 389-390.

*Finanças*” e comete à CMVM a competência para “*estabelecer, por regulamento, os respectivos modos e prazos de liquidação e cobrança*”.

O n.º 1 do artigo 4.º do Estatuto da CMVM prevê, como atribuições desta entidade, entre outras: (i) regular os mercados de valores mobiliários e de outros instrumentos financeiros, as actividades exercidas pelas entidades sujeitas à sua supervisão, as ofertas públicas relativas a valores mobiliários e outras matérias previstas no Código dos Valores Mobiliários e em legislação complementar; (ii) exercer as funções de supervisão nos termos do Código dos Valores Mobiliários; (iii) promover o desenvolvimento do mercado de valores mobiliários e de outros instrumentos financeiros e das actividades de intermediação financeira; (iv) assistir o Governo e o Ministro das Finanças, a pedido destes ou por iniciativa própria, na definição das políticas relativas aos valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, respectivos mercados e entidades que nestes intervêm.

O artigo 5.º do mesmo diploma, prevê ainda, como atribuições de promoção do mercado, por parte da CMVM, difundir e fomentar o conhecimento das normas legais e regulamentares aplicáveis e desenvolver, incentivar ou patrocinar, por si ou em colaboração com outras entidades, estudos, inquéritos, publicações, acções de formação e outras iniciativas semelhantes.

Verifica-se, por conseguinte, que só remotamente poderá afirmar-se que as entidades reguladas poderão beneficiar da, ou podem causar a, prossecução das mencionadas atribuições de assistência ao Governo ou de promoção do mercado anteriormente referidas.

A par da taxa de supervisão contínua e das demais taxas previstas nas restantes alíneas do n.º 2 do artigo 25.º-A do seu Estatuto, a CMVM dispõe ainda, segundo o seu artigo 26.º, de um conjunto de receitas próprias, entre as quais: (i) as custas dos processos de contra-ordenação; (ii) as receitas provenientes das publicações obrigatórias ou de quaisquer outras publicações efectuadas no respectivo boletim; (iii) o produto da venda ou assinatura do boletim da CMVM e de quaisquer estudos, obras ou outras edições da sua responsabilidade.



Conforme resulta do preâmbulo do diploma, a taxa de supervisão contínua resulta da reforma do sistema de financiamento da CMVM levada a cabo entre 2000 e 2003 e que veio a culminar com a inclusão pelo Decreto-Lei n.º 183/2003, de 19 de Agosto, de um novo artigo 25.º-A no Estatuto da CMVM, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 473/99, de 8 de Novembro.

A alteração em causa foi levada a cabo gradualmente e assentou essencialmente nos seguintes vectores: adequada repartição dos encargos, reforço da competitividade do mercado, aumento da eficiência tributária, adequação à evolução do mercado e diversificação das fontes de financiamento. Essa reforma foi concretizada através das Portarias n.ºs 313-A/2000, de 29 de Fevereiro, 1338/2000, de 5 de Setembro, 1303/2001, de 22 de Novembro, e 323/2002, de 27 de Março, e dos regulamentos da CMVM n.º 9/2000, de 23 de Fevereiro, n.º 35/2000, de 29 de Dezembro, n.º 8/2001, de 28 de Dezembro, n.º 10/2002, de 19 de Julho, n.º 1/2003, de 23 de Janeiro, e n.º 4/2003, de 27 de Junho<sup>127</sup>.

O referido Decreto-Lei n.º 183/2003, de 19 de Agosto, veio também abolir as taxas sobre as operações realizadas em bolsa, noutros mercados regulamentados e fora deles, que penalizavam a liquidez, eficiência e competitividade internacional do mercado de valores mobiliários. A evolução que a situação actual revela, relativamente às operações anteriormente tributadas é o facto de se ter deslocado a incidência das operações concretas para as entidades gestoras de cada mercado regulamentado, aproximando a repartição destes tributos da repartição “por cabeça” adoptada nas quotizações para as ordens profissionais.

Dando seguimento ao mesmo conjunto de vectores de actuação, o Decreto-Lei n.º 169/2008, de 26 de Agosto, veio flexibilizar o sistema de financiamento da CMVM, permitindo reduções, com vigência semestral, dos montantes ou das alíquotas, bem como dos limites máximos e mínimos das colectas das taxas em vigor, a concretizar por portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CMVM. Pretendeu-se com esta alteração um financiamento adequado da CMVM tendo em conta as necessidades e a execução

---

<sup>127</sup> A versão consolidada do Regulamento, com todas as alterações introduzidas pelos regulamentos referidos, encontra-se publicada no DR, II série, n.º 97, de 20/05/2008.

orçamental, visando um tendencial equilíbrio entre receitas e despesas e sem haver lugar à geração de excedentes. Esta é uma solução importante quando se pretende efectivamente aproximar o tributo cobrado das necessidades de financiamento da entidade pública.

A taxa incide objectivamente sobre os “*serviços de supervisão contínua e prudencial*” e sobre as entidades gestoras dos diferentes mercados. A Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 1018/2004, de 17 de Setembro, e pela Portaria n.º 712/2005, de 25 de Agosto, veio fixar os elementos previstos no n.º 3 do referido artigo 25.º-A, distinguindo entre seis diferentes categorias de “*serviços*” prestados: (i) supervisão contínua dos mercados e suas entidades gestoras; (ii) supervisão contínua dos sistemas centralizados, de compensação e de liquidação de valores mobiliários; (iii) supervisão contínua de intermediários financeiros; (iv) supervisão contínua de instituições de investimento colectivo; (v) supervisão contínua da comercialização de participações em instituições de investimento colectivo estrangeiras e (vi) supervisão contínua da gestão individual de carteiras.

Em termos de incidência subjectiva, os citados n.º 1 e alínea c) do n.º 2 do artigo 25.º-A do Decreto-Lei n.º 473/99, de 8 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 169/2008, de 26 de Agosto, estabelecem que a taxa de supervisão contínua é devida “*pelas entidades sujeitas à jurisdição da CMVM*”, entre as quais se contam “*os intermediários financeiros, os mercados e as respectivas entidades gestoras*” e também as “*entidades gestoras de sistemas de liquidação e de sistemas centralizados de valores mobiliários*”<sup>128</sup>.

Esta incidência subjectiva encontra-se concretizada nos artigos 1.º a 6.º da Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 1018/2004, de 17 de Setembro, e pela Portaria n.º 712/2005, de 25 de Agosto.

Assim, de acordo com o artigo 1.º da mencionada Portaria, são sujeitos passivos da taxa as entidades gestoras do mercado especial de dívida pública; de mercados de bolsa ou de outros mercados regulamentados; e de mercados não regulamentados.

O artigo 2.º da mesma Portaria prevê como sujeitos passivos as entidades gestoras de sistemas de liquidação de operações realizadas em mercado regulamentado ou de sistemas

---

<sup>128</sup> Rocha, D.L. & M.G. Rodrigues, G.R. Castro (2008), 390-391.

centralizados de valores mobiliários e as entidades, ainda que não registadas em Portugal, que actuem como câmara de compensação de operações efectuadas em mercados regulamentados de valores mobiliários registados em Portugal.

O artigo 3.º da mesma Portaria qualifica como sujeitos passivos as instituições de crédito, sociedades financeiras de corretagem ou sociedades corretoras registadas junto da CMVM, incluindo as que não exerçam a actividade de registo e depósito de valores mobiliários, bem como as sucursais, estabelecidas em território nacional, de instituições de crédito ou de empresas de investimento estrangeiras equiparáveis às entidades anteriormente referidas, ainda que não exerçam a actividade de registo e depósito de valores mobiliários.

O artigo 4.º da Portaria qualifica como sujeitos passivos as instituições de investimento colectivo.

No artigo 5.º da mesma Portaria, são previstos como sujeitos passivos as entidades comercializadoras de participações numa instituição de investimento colectivo em valores mobiliários domiciliada fora do território nacional.

Por último, o artigo 6.º da Portaria mencionada, qualifica como sujeitos passivos as entidades que efectuem gestão individual de carteiras por conta de terceiros.

Como se constata, em todos os casos referidos estão em causa *clubes* de entidades sujeitas às atribuições de regulação e supervisão da CMVM e que, por isso, aproveitam, ou causam os custos, da actividade da mesma entidade pública.

A base de cálculo e o montante destas contribuições financeiras distribui-se por vários preceitos. Assim, o mesmo artigo 1.º prevê o pagamento à CMVM de uma taxa mensal no valor de: (i) € 5.000, por cada entidade gestora de mercado especial de dívida pública; (ii) € 30.000, por cada entidade gestora de mercados de bolsa ou de outros mercados regulamentados; (iii) 5% do montante das comissões provenientes das operações sobre acções admitidas aos mercados de bolsa ou outros mercados regulamentados que sejam realizadas nos mercados geridos por cada entidade gestora de mercados não regulamentados, não podendo a colecta ser superior a € 20.000, “como contrapartida” da supervisão dessas entidades e dos mercados pelas mesmas geridos.

O artigo 2.º da mesma Portaria estabelece que (i) cada entidade gestora de sistemas de liquidação de operações realizadas em mercado regulamentado ou de sistemas centralizados de valores mobiliários, paga à CMVM uma taxa mensal no valor de € 45.000, pela supervisão contínua do sujeito passivo e dos sistemas por ele geridos; (ii) cada entidade, ainda que não registada em Portugal, que actue como câmara de compensação de operações efectuadas em mercados regulamentados de valores mobiliários registados em Portugal, paga à mesma Comissão uma taxa mensal no valor de € 13.000, “pela supervisão contínua” do sujeito passivo e dos serviços por ele prestados.

O artigo 3.º da Portaria citada prevê que (i) cada instituição de crédito, sociedade financeira de corretagem ou sociedade corretora registada junto da CMVM, deve a esta Comissão uma taxa mensal, “pela respectiva supervisão contínua”, no valor de 0,0075 % do montante correspondente aos valores mobiliários registados ou depositados em contas abertas junto dela no último dia de cada mês, não podendo a colecta ser inferior a € 750 nem superior a € 30.000; (ii) quando as mesmas entidades não exerçam a actividade de registo e depósito de valores mobiliários, o valor é de € 750; (iii) as sucursais, estabelecidas em território nacional, de instituições de crédito ou de empresas de investimento estrangeiras equiparáveis às entidades anteriormente referidas, ainda que não exerçam a actividade de registo e depósito de valores mobiliários, pagam uma taxa no valor de € 750.

O artigo 4.º da Portaria referida, estabelece que, em regra, “pela supervisão contínua”, as instituições de investimento colectivo devem pagar uma taxa mensal incidente sobre o valor líquido global, correspondente ao último dia de cada mês, de cada um dos fundos por elas geridos, no valor de: (i) 0,0067‰, no caso dos fundos de tesouraria, dos fundos do mercado monetário e dos fundos de titularização, com os limites mínimos de € 100 e máximo de € 10.000; (ii) 0,0133‰, no caso dos fundos de investimento mobiliário, na forma societária ou contratual, não referidos na alínea anterior, e dos fundos de capital de risco, com os limites mínimo de € 100 e máximo de € 10.000; (iii) 0,0266‰, no caso dos fundos de investimento imobiliário, com os limites mínimo de € 200 e máximo de € 20.000; (iv) 0,03‰, no caso de outras instituições de investimento colectivo não referidas nas alíneas anteriores, nomeadamente fundos especiais de investimento, com os limites mínimo de € 200 e máximo de € 20.000.

O artigo 5.º da mesma Portaria estabelece que cada entidade comercializadora de participações numa instituição de investimento colectivo em valores mobiliários domiciliada fora do território nacional deve à CMVM, “pela comercialização” dessas participações, uma taxa mensal no valor de € 100.

Por último, nos termos do artigo 6.º da Portaria mencionada, cada entidade que efectue gestão individual de carteiras por conta de terceiros, fica sujeita ao pagamento à CMVM, “pela supervisão contínua” desse serviço, de uma taxa mensal que incide sobre o valor total administrado no último dia de cada mês, no valor de 0,0075‰, com os limites mínimo de € 200 e máximo de € 20.000.

Decorre, pois, do que antecede que a taxa de supervisão contínua, consoante o *clube* de regulados que estiver em causa e a actividade desenvolvida por estes, pode consistir apenas num valor fixo ou numa percentagem ou permilagem, a qual pode simultaneamente estar balizada por valores mínimos e ou máximos.

O artigo 7.º da Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, na redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 1018/2004, de 17 de Setembro, e pela Portaria n.º 712/2005, de 25 de Agosto, remete as regras de liquidação e pagamento da taxa para regulamento da CMVM.

Estas regras constam do Regulamento da CMVM n.º 7/2003, de 30 de Agosto, com a redacção que lhe foi dada pelos Regulamentos da CMVM n.ºs. 17/2003, de 13 de Janeiro de 2004, 2/2004, de 24 de Maio, 6/2004, de 20 de Setembro, e 3/2005, de 13 de Julho, e alterado e republicado pelo Regulamento da CMVM n.º 2/2008, de 20 de Maio<sup>129</sup>.

Quanto à obrigação do pagamento e no que respeita à taxa de supervisão contínua, as alíneas b) e c) do artigo 13.º do Regulamento prevêm uma regra e uma excepção. A regra é a do pagamento no último dia do mês a que se refere o tributo. A excepção respeita aos fundos de capital de risco, cujo pagamento deve ter lugar até ao último dia dos meses de Abril ou Outubro, referentes ao semestre civil que imediatamente os antecede.

Segundo o artigo 14.º do mesmo Regulamento, a liquidação e o envio das notas de liquidação e cobrança são levados a cabo pela CMVM (n.ºs 1 e 5); em regra, a liquidação é

---

<sup>129</sup> *Diário da República*, II Série, n.º 97, de 20/5/2008.

feita com base nas informações que os sujeitos passivos devam enviar à CMVM para efeitos de supervisão e que incluam os elementos correspondentes à base de incidência do tributo, informações essas que têm o valor de declaração (n.º 2); para efeitos de liquidação da taxa de supervisão contínua dos intermediários financeiros, a base de cálculo corresponde ao somatório dos montantes que cada intermediário financeiro deva declarar nos termos das normas 1.1 e 2.1 da Instrução da CMVM n.º 5/2000, de 21 de Junho, relativamente ao mês a que a taxa respeita (n.º 3)<sup>130</sup>. O n.º 4 do mesmo artigo 14.º, estabelece uma presunção de que o valor líquido global dos fundos de capital de risco – em relação aos meses que medeiam entre o da constituição dos fundos em causa e o mês a que respeite o primeiro apuramento dos correspondentes valores líquidos globais que deva ser comunicado à CMVM – não excede os que determinam a aplicação dos valores mínimos das colectas das taxas aplicáveis nos termos da referida norma.

### **3.3. A taxa a favor do INEM, I.P.**

A taxa a favor do INEM-Instituto Nacional de Emergência Médica, I.P., incidente sobre os prémios de seguro, encontra-se prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo 11.º da sua lei orgânica, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 220/2007, de 29 de Maio, na redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro. Nos termos desse preceito, a referida taxa constitui uma das receitas próprias da mesma entidade pública. O INEM, I.P., é um instituto público dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio, sujeito à tutela e superintendência do Ministro da Saúde.

De acordo com os n.ºs 2 e 3 do artigo 3.º da lei orgânica do INEM, I.P., este tem por atribuições, entre outras, definir, organizar, coordenar e avaliar as actividades do Sistema Integrado de Emergência Médica (SIEM), nomeadamente no que respeita: (i) ao sistema de socorro pré-hospitalar (SSPH), nas suas vertentes medicalizado e não medicalizado, e

---

<sup>130</sup> Disponível em

[http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao\\_Regulamentos/Instrucoes/2008/Documents/0dd5ac2bc8984cf49d21915ff2caf679Instrucao\\_5\\_2008.pdf](http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao_Regulamentos/Instrucoes/2008/Documents/0dd5ac2bc8984cf49d21915ff2caf679Instrucao_5_2008.pdf).

e actualmente revogada pela Instrução da CMVM n.º 1/2011, disponível em [http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao\\_Regulamentos/Instrucoes/2011/Documents/Instrucao%20n.º%201-2011.pdf](http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao_Regulamentos/Instrucoes/2011/Documents/Instrucao%20n.º%201-2011.pdf).

respectiva articulação com os serviços de urgência/emergência; (ii) à referência e transporte de urgência/emergência; (iii) à recepção hospitalar e tratamento urgente/emergente; (iv) à formação em emergência médica; (v) ao planeamento civil e prevenção; (vi) à rede de telecomunicações; (vii) a assegurar o atendimento, triagem, aconselhamento das chamadas que lhe sejam encaminhadas pelo número telefónico de emergência e accionamento dos meios de socorro apropriados; (viii) a assegurar a prestação de socorro pré-hospitalar e providenciar o transporte para as unidades de saúde adequadas; (ix) a promover a recepção e o tratamento hospitalares adequados do doente urgente/emergente; (x) a promover a correcta utilização de corredores integrados de urgência/emergência, designados Vias Verdes; (xi) a promover a coordenação entre o SIEM e os serviços de urgência/emergência; (xii) a promover a correcta referência do doente urgente/emergente; (xiii) a promover a adequação do transporte inter-hospitalar do doente urgente/emergente; (xiv) a promover a formação e qualificação do pessoal indispensável às acções de emergência médica; (xv) a assegurar a elaboração dos planos de emergência/catástrofe em colaboração com as administrações regionais de saúde e com a Autoridade Nacional de Protecção Civil (ANPC), no âmbito da respectiva lei reguladora; (xvi) a orientar a actuação coordenada dos agentes de saúde nas situações de catástrofe ou calamidade, integrando a organização definida em planos de emergência/catástrofe; (xvii) a desenvolver acções de sensibilização e informação dos cidadãos no que respeita ao SIEM; (xviii) a licenciar a actividade de transporte de doentes e dos veículos a ela afectos, procedendo à definição dos respectivos critérios e requisitos, articulando com a Administração Central do Sistema de Saúde, I. P.; (xix) a efectuar a fiscalização da actividade de transporte de doentes urgentes/emergentes, nos termos dos regulamentos em vigor, sem prejuízo da competência sancionatória da Entidade Reguladora da Saúde; (xx) a homologar os *curricula* dos cursos ou estágios que versem sobre emergência médica.

A prossecução da maioria destas atribuições é aproveitada ou causada por qualquer cidadão. Além disso, existem atribuições, como é o caso do licenciamento e fiscalização das actividades de transporte que são directamente aproveitadas ou causadas apenas pelas entidades que se dedicam ao exercício dessa actividade.

Além da taxa a que nos vimos referindo, o INEM, I.P., dispõe de outras receitas próprias, como se vê das alíneas b) e seguintes do n.º 2 do artigo 11.º da sua lei orgânica.

Os antecedentes históricos deste tributo remontam ao tempo da criação do Serviço Nacional de Ambulâncias, pelo Decreto-Lei n.º 511/71, de 22 de Novembro, cuja alínea a) do artigo 6.º já previa uma contribuição com contornos similares para esse Serviço. O Serviço foi, já após a Revolução de Abril de 1974, regulamentado pelo Decreto n.º 494-A/75, de 10 de Setembro, cuja alínea a) do seu artigo 31.º previa idêntica receita. Posteriormente, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 84/80, de 11 de Março, veio criar o Gabinete de Emergência Médica. O Instituto Nacional de Emergência Médica veio a ser criado pelo Decreto-Lei n.º 234/81, de 3 de Agosto, tendo visto a sua orgânica alterada em diversas ocasiões, nomeadamente através dos Decretos-Leis n.ºs 179/82, de 15 de Maio, 171/87, de 20 de Abril, 326/91, de 31 de Agosto, 167/2003, de 29 de Julho, e finalmente através dos já referidos Decreto-Lei n.º 220/2007, de 29 de Maio, e Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro. Com uma ou outra *nuance*, nomeadamente quanto ao âmbito dos contratos de seguro abrangidos e quanto à alíquota aplicável, o tributo manteve-se em termos muito idênticos aos actuais desde a sua criação.

A taxa incide objectivamente sobre os prémios ou contribuições relativos a contratos de seguros, em caso de morte, do ramo ‘Vida’ e respectivas coberturas complementares, e sobre contratos de seguros dos ramos ‘Doença’, ‘Acidentes’, ‘Veículos terrestres’ e ‘Responsabilidade civil de veículos terrestres a motor’, celebrados por entidades seguradoras sediadas ou residentes no continente [alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo 11.º]<sup>131</sup>.

A incidência subjectiva desta taxa apresenta uma particularidade, relativamente aos demais tributos que referimos anteriormente. Com efeito, nos termos do artigo 14.º do citado Decreto-Lei n.º 220/2007, de 29 de Maio, as entidades seguradoras são responsáveis perante o INEM, I.P., pela cobrança do tributo sobre os prémios ou contribuições de seguro e pela sua entrega nos cofres do mesmo Instituto. Julga-se, apesar de tudo, que se está apenas perante um mero mecanismo motivado por razões de praticabilidade, que conduz a um sistema de liquidação, cobrança e entrega com algumas reminiscências do sistema previsto para a liquidação, cobrança e entrega do Imposto sobre o Valor Acrescentado aos cofres do Estado, mas apenas com um nível correspondente ao do consumidor final.

---

<sup>131</sup> Ferreira, R.M.F. & J.R.B.P. Mesquita (2008), 449.



As seguradoras são os contribuintes de direito deste tributo, mas os contribuintes de facto são os tomadores de seguros. Com efeito, embora a prestação tributária seja exigida às empresas de seguros, o certo é que estas a incluem, enquanto tal, nos valores que cobram aos tomadores de seguros, conjuntamente com os prémios e contribuições de seguros. Na realidade e como é sabido, os recibos de seguro incluem os “prémios comerciais”, bem como os adicionais, impostos e taxas. Entre estas prestações suplementares ao prémio inclui-se o tributo ora em apreço. Por isso, quem efectivamente suporta o tributo são os tomadores dos contratos de seguros que integram o âmbito de incidência objectiva. A efectiva “prestação tributária” das entidades seguradoras resume-se, pois, àquelas actividades de liquidação, cobrança e entrega do tributo, actividades estas que poderiam ser efectuadas, em regra, pelo INEM, I.P., ou, em alternativa, pelos próprios contribuintes tomadores de seguros. No entanto, é fácil de adivinhar que qualquer um destes sistemas seria menos eficiente do que o que decorre do regime em vigor<sup>132</sup>. Ocorre, por conseguinte, um fenómeno de repercussão legal do tributo pelas seguradoras nos tomadores de seguros.

Aliás, o legislador visou tributar os tomadores de seguros e não as empresas seguradoras, porque são aqueles e, adicionalmente, os beneficiários dos mesmos seguros, quando diferentes dos respectivos tomadores, que efectivamente poderão aproveitar, ou provocar, uma acrescida actividade do INEM, I.P., designadamente pelos episódios de socorro e emergência médica e transporte, levados a cabo pelos serviços do mesmo instituto público, em caso de morte, doença ou acidente desses tomadores ou beneficiários. A existência dos referidos seguros significa um risco acrescido de os respectivos beneficiários virem a recorrer à actividade do INEM, I.P.

Verifica-se, pois, que os tomadores dos seguros incluídos na base de incidência objectiva do tributo constituem um *clube* de presumíveis responsáveis pelo aproveitamento, ou causa, de parte significativa da actividade do INEM, I.P. desenvolvida a favor dos beneficiários desses seguros, aqui residindo a justificação da sua sujeição ao tributo, que visa financiar essa actividade.

---

<sup>132</sup> Ferreira, R.M.F. & J.R.B.P. Mesquita (2008), 449-450, admitem estar-se (i) perante um mecanismo de substituição tributária – que não se subscreve, pelo facto de não existir qualquer pagamento da seguradora ao tomador de seguro, sobre o qual aquela pudesse fazer retenção na fonte – ou (ii) perante um mecanismo de repercussão. Esta segunda alternativa parece-nos, pelas razões expostas, a mais adequada.

Em termos de base de cálculo e montante, o tributo criado a favor do INEM, I.P., na sua redacção actual, tem uma alíquota de 2 % calculada sobre os valores dos prémios ou contribuições relativos a contratos de seguros, em caso de morte, do ramo 'Vida' e respectivas coberturas complementares, e a contratos de seguros dos ramos 'Doença', 'Acidentes', 'Veículos terrestres' e 'Responsabilidade civil de veículos terrestres a motor', celebrados por entidades sediadas ou residentes no continente.

Trata-se, por conseguinte, de uma base de cálculo *ad valorem*, que é determinada pela natureza da base de incidência objectiva. Com efeito, parece estar em causa neste tributo uma maior probabilidade de aproveitamento ou de causa das actividades do INEM, I.P., na proporção dos montantes dos prémios de seguro ou, pelo menos, uma maior capacidade contributiva revelada na contratação dos seguros em causa. Veremos este ponto mais adiante.

O regime de liquidação e cobrança deste tributo resulta do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 220/2007, de 29 de Maio, nos termos do qual o mesmo é cobrado pelas entidades seguradoras conjuntamente com o prémio ou contribuição do seguro em causa, entidades que ficam responsáveis por essa cobrança perante o INEM, I. P. Há, portanto, como se referiu, um mecanismo de liquidação e cobrança do tributo, que se concretiza pela inclusão da liquidação do tributo no aviso-recibo de cobrança do prémio de seguro. Não se trata tecnicamente de uma substituição tributária nos termos do artigo 20.º da Lei Geral Tributária, porque as entidades seguradoras nada têm de pagar aos tomadores de seguros e por isso não existe retenção na fonte de parte de qualquer pagamento, mas trata-se de um sistema com algumas reminiscências da liquidação, cobrança e entrega nos cofres do Estado do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) ao nível do consumidor final<sup>133</sup>. Este mecanismo é obviamente ditado por razões de praticabilidade, na medida em que é substancialmente mais simples controlar o cumprimento destas obrigações tributárias por parte de um número reduzido de seguradoras do que junto de cada tomador de seguros, que podem ser milhões<sup>134</sup>.

---

<sup>133</sup> Cfr. Nota anterior.

<sup>134</sup> Vasques, S. (2001), 333; Nabais, J.C. (2004), 373 e ss; Dourado, A.P. (2007), 673 e ss.

As empresas de seguros devem transferir para a conta aberta na Direcção-Geral do Tesouro e Finanças, em nome do INEM, I. P., o total mensal, sem qualquer dedução, do tributo cobrado no mês  $n-2$ . No entanto, enquanto o prazo, no caso do regime mensal do IVA, é o dia 10 de cada mês, já no caso da taxa a favor do INEM, I.P., parece que as empresas de seguros podem fazê-lo até ao último dia de cada mês. Além disso, as empresas seguradoras estão ainda obrigadas a cumprir uma obrigação declarativa que consiste no envio ao INEM, I.P., de uma relação das cobranças efectuadas por ramo de actividade, bem como a confirmação da data-valor da transferência bancária dos tributos cobrados para a conta da mesma entidade. Esta obrigação deve ser cumprida nos 10 dias posteriores ao termo do prazo de transferência do produto da cobrança mensal (n.º 3 do artigo citado).

Para efeitos de controlo dos montantes liquidados, cobrados e declarados pelas entidades seguradoras, o n.º 4 do mesmo artigo 14.º estabelece uma obrigação declarativa para o Instituto de Seguros de Portugal, I.P., que consiste na comunicação semestral, até 31 de Março e até 30 de Setembro de cada ano, do total das importâncias cobradas a título de prémio ou contribuição, respectivamente, no segundo semestre civil do ano  $n-1$  e no primeiro semestre do próprio ano.

## 4. A base de cálculo e a determinação do montante das contribuições financeiras

### 4.1. Considerações gerais

A base de cálculo, ou base tributável, consiste no valor ou em determinado número de unidades de certo objecto, acto, serviço, medida física, *etc.*, sobre o qual se aplica, respectivamente, a taxa ou o valor do tributo<sup>135</sup>. Na linguagem matemática das operações de multiplicação, e descontando o facto de na matemática a ordem dos factores ser arbitrária, a base de cálculo é o *multiplicando* sobre o qual se aplica o *multiplicador*, que, no caso dos tributos, é a alíquota ou o valor unitário do tributo.

Em regra e em geral, a base de cálculo pode revestir uma de duas modalidades: ou consiste em determinado valor expresso monetariamente – por exemplo, certo volume de vendas ou de negócios, ou certo rendimento – ou consiste em certo número de unidades de certo objecto – por exemplo, *n* charutos – ou de certa unidade de medida – por exemplo, *n* hectolitros de vinho – ou de certo acto administrativo – por exemplo, a emissão de uma licença de caça ou de construção ou de autorização de introdução no mercado de um medicamento. Quando a base de cálculo consista num valor, a alíquota, ou taxa, sobre ela incidente – e que, geralmente, é expressa numa percentagem ou permilagem – é designada de *ad valorem*; quando esteja em causa um valor de tributo sobre determinada unidade ou conjunto de unidades de objectos ou de medidas, ou actos, aquele valor designa-se de *ad rem*<sup>136</sup>.

Sob a perspectiva da base de cálculo, no primeiro caso e por facilidade de exposição, falaremos em base de cálculo *ad valorem*, porque a mesma base consiste em determinado valor, e, no segundo, em base de cálculo unitária, visto que essa base consiste em determinado número de unidades de objectos, ou actos, ou de unidades de medida.

---

<sup>135</sup> Franco, A.L.S. (1982), 279 e ss; Vasques, S. (2001), 332 e ss; Almeida, A. (2006), 9-16.

<sup>136</sup> Cfr. Nota anterior.

À determinação da base de cálculo e, em geral, à definição de certo tributo, podem subjazer diversas ordens de preocupações, tais como as preocupações de praticabilidade, de garantia da concorrência e de respeito pelo princípio da igualdade<sup>137</sup>.

De praticabilidade, porque, num tributo que não o Imposto sobre o Valor Acrescentado, se a base de cálculo for o preço de venda ao público e o produto não dispuser de preço administrativamente fixado – os medicamentos sujeitos a receita médica e os medicamentos comparticipados dispõem de preço fixado administrativamente, motivo pelo qual, como se referiu, a taxa sobre a comercialização de medicamentos é incluída no preço de venda ao público e repercutida no consumidor final – poderá ter de se fiscalizar os valores das vendas efectuadas por todos os retalhistas, de modo a apurar qual o preço efectivamente praticado e assim – tendo em conta as vendas efectuadas – verificar se o tributo foi correctamente liquidado e pago; por isso, se se pretender limitar o âmbito de actuação e fiscalização da entidade responsável pelo controlo da liquidação e cobrança do tributo, mediante a redução do número de sujeitos passivos, a base de cálculo não poderá ser o preço de venda ao público, mas já poderá ser, por exemplo, o preço da primeira venda do produto em território nacional – como acontece com a já referida taxa sobre a comercialização de produtos cosméticos e de higiene corporal – ou pode ser um determinado valor unitário que incida sobre certo número de unidades do produto, embalado ou não, e que, por isso, é independente do preço de venda ao consumidor final, situação em que é suficiente o mero controlo do número de unidades transaccionadas. No entanto, esta ordem de preocupações já não fará sentido se, por exemplo, estiver em causa uma base de cálculo que consista no volume de negócios, em determinado período, por parte dos sujeitos passivos que exerçam uma dada actividade económica<sup>138</sup>.

De garantia da concorrência, porque, nalguns casos, quando estejam em causa preços de venda ao público, a escolha desta base de cálculo poderá motivar o surgimento de práticas restritivas da concorrência, designadamente de concentração de empresas ou de concertação de preços<sup>139</sup>.

---

<sup>137</sup> Franco, A.L.S. (1982), 279 e ss; Vasques, S. (2001), 333; Nabais, J.C. (2004), 373 e ss; Almeida, A. (2006), 9-16.

<sup>138</sup> Vasques, S. (2001), 333.

<sup>139</sup> Vasques, S. (2001), 333.

De respeito pelo princípio da igualdade, porque, segundo as características do tributo em causa, poderá, em certos casos, ser mais adequado aferir-se a legitimação da medida do tributo, sob o ponto de vista igualitário, segundo o vertente da capacidade contributiva e, noutros casos, segundo a vertente da equivalência. Mais adiante abordaremos melhor esta questão.

Os casos de tributos acima estudados indiciam a existência de outras possibilidades de definição de bases de cálculo, pelo menos no que respeita às contribuições financeiras a favor das demais entidades públicas. Na verdade, desses casos, parece poder respigar-se um conjunto heterogéneo de modalidades de base de cálculo. Assim, de acordo com esses casos, temos: (i) bases de cálculo *ad valorem*; (ii) bases de cálculo *ad valorem* mitigadas com limites mínimos e ou limites máximos; (iii) bases de cálculo unitárias; e até encontramos (iv) soluções de determinação do montante do tributo a pagar, resultantes do cruzamento de um conjunto de factores definidos na lei. No entanto, nesta última hipótese e como então referimos a propósito do caso estudado, o mesmo comporta opções que não se revelam transparentes, por não resultarem expressamente da lei, mas que, em tese, poderiam ser melhor objectivadas e expurgadas dessa falta de transparência, transformando-se em modalidades igualmente válidas de determinação do montante do tributo.

Do primeiro grupo, é exemplo a taxa a favor do INEM, I.P.; do segundo, são exemplos as taxas a favor da CMVM previstas na alínea c) do artigo 1.º, no n.º 1 do artigo 3.º, no artigo 4.º e no artigo 6.º, todos da Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, na sua redacção actual; do terceiro caso, são exemplos as restantes taxas a favor da CMVM previstas nesta mesma Portaria; do último, é exemplo a taxa a favor da ERC.

As referidas quatro situações são bem ilustrativas do facto de coexistirem no nosso ordenamento jurídico várias modalidades de base de cálculo para as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, o que deixa boas perspectivas para a possibilidade de, consoante as características dos tributos e das actividades que estiverem em causa, poderem ser equacionadas várias hipóteses de conformação destes tributos.

O que se procurará apurar de seguida é se este terceiro tipo de tributos deverá, do ponto de vista do direito a constituir, ter apenas uma modalidade de base de cálculo, ou de determinação do montante, ou se, pelo contrário, é admissível que existam outras

modalidades de base de cálculo para as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, tal como já hoje acontece, que igualmente sejam adequadas segundo as características próprias de cada tributo em concreto, tendo em conta a existência, ou não, de uma ou mais variáveis que possam conduzir a uma mais justa e igualitária repartição do encargo tributário pelos membros do *clube*.

Mais à frente, a propósito do princípio da igualdade, veremos também se, do ponto de vista do controlo da medida destes tributos, este só poderá ter lugar se os mesmos apenas tiverem um tipo de base de cálculo ou se, pelo contrário, mesmo numa hipótese de heterogeneidade de bases de cálculo, esse controlo é ainda possível, de modo a assegurar a adequada repartição do encargo tributário e o respeito pelas garantias dos contribuintes.

Analisaremos de seguida a base de cálculo unitária, após o que analisaremos a base de cálculo *ad valorem*. Terminaremos com aquela que nos parece ser a solução mais adequada em termos de base de cálculo, solução essa cuja adopção, num futuro regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, preconizaremos.

#### **4.2. A base de cálculo unitária**

A base de cálculo unitária, ou específica, assenta numa perspectiva jurisprudencial e doutrinária no sentido da aproximação deste terceiro género de tributos às taxas propriamente ditas, por se considerar que ainda nestes casos existe uma lógica de troca, ou sinalagma, entre o tributo pago e a prestação pública ao *clube* e não ao sujeito passivo. De facto, segundo essa perspectiva, a simples existência da entidade pública, nuns casos, ou a actividade, ou parte definida dessa actividade, da mesma entidade, noutros, constituiria uma contrapartida ou troca, a favor do *clube* de sujeitos passivos, do pagamento por estes do tributo e, nessa medida, seria defensável o estabelecimento de uma base unitária, que resultaria da divisão do custo dessa existência ou dessa actividade, ou de parte dela, pelo número de sujeitos passivos – “capitação” ou divisão “por cabeça”<sup>140</sup>. Esta solução

---

<sup>140</sup> Araújo, F. (2005), 532-534.

justificar-se-ia pela existência de uma relação directa entre o tributo e o custo ou o benefício<sup>141</sup>.

De salientar que, ao nível de alguns tributos que podem classificar-se como contribuições financeiras a favor das entidades públicas, a base de cálculo unitária para este tipo de tributos tende a ser a solução preferida nos domínios harmonizados segundo o Direito da União Europeia. Julga-se que esta preferência decorre da forte influência da doutrina e jurisprudência alemãs e da influência destas na jurisprudência do próprio Tribunal de Justiça da União Europeia. Essa tendência resulta do facto de se entender que tais tributos são justificados por uma determinada contraprestação pública, ainda que difusa, e que o tributo deve ser pago na medida do custo ou do benefício correspondente a essa prestação. Disto são exemplos as taxas de regulação no sector das comunicações electrónicas, que obedecem a um princípio da cobertura dos custos e que foram objecto do acórdão de 18 de Setembro de 2003 proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia nos processos apensos C-292/01 e C-203/01, *Albacom SpA e Infostrada SpA*, respectivamente, *contra Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica e Ministero delle Comunicazioni*, em cujos parágrafos 27, 28 e 42 o Tribunal entendeu que a contribuição que estava em causa não respeitava esse princípio imposto pelo artigo 11.º da Directiva 97/13/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 10 de Abril de 1997.

Porém, nos domínios não harmonizados, se é certo que, num mundo ideal, a adopção de uma base de cálculo unitária poderia ser uma boa solução, a verdade é que a realidade acaba por ser bem diferente, na medida em que, como vimos, existem diversos factores e cambiantes que, na prática, tornam particularmente difícil a determinação de quais as concretas actividades da entidade pública financiadas pela contribuição financeira<sup>142</sup>. Desde logo, porque, tal como vimos nos casos apontados, a contribuição financeira não é, em regra, a única fonte de receita da entidade pública a favor de quem é criada; depois, porque é geralmente difícil a destrição, de entre o alargado leque das actividades desenvolvidas pelas entidades públicas, de quais as actividades que beneficiam os, ou são causadas pelos, sujeitos passivos da contribuição financeira e, além disso, a parte das actividades das

---

<sup>141</sup> Vasques, S. (2008), 493-504, faz a apologia da base de cálculo unitária para os tributos comutativos e “paracomutativos”. Vasques, S. (2008a), 43.

<sup>142</sup> Evidenciando estas dificuldades, Vasques, S. (2008), 504 e ss.



mesmas entidades públicas que é financiada por uma ou por outra fonte de receita. Acresce que poderão ainda existir, em certos tributos em concreto, preocupações de índole extrafiscal que dificultam ainda mais a determinação do benefício aproveitado, ou do custo causado, pelos sujeitos passivos do tributo. Por último, julga-se que é sempre difícil determinar, com algum grau de exactidão, o custo efectivo de certa actividade, não sendo suficiente partir dos custos globais de funcionamento – e até de investimento – de certa entidade pública, sabendo-se como se sabe que a mesma poderá não estar devidamente dimensionada para o exercício da actividade ou que poderá não dispor de um grau adequado de eficiência, factos que poderão influir decisivamente no montante do tributo a cobrar, bem como causar distorções significativas.

Esta solução da base de cálculo unitária poderá ainda ter o inconveniente de variar de ano para ano – ou mesmo ao longo do ano – consoante o número de sujeitos passivos – se forem mais, o tributo é menor; se forem menos, será maior – e a actividade que a entidade pública se propõe desenvolver no mesmo período. Disto é, aliás, exemplo a solução adoptada para a CMVM de, diríamos nós, *navegação à vista*, consubstanciada na possibilidade de correcção semestral do tributo, consagrada no Decreto-Lei n.º 169/2008, de 26 de Agosto. Este diploma, com o intuito de flexibilizar o sistema de financiamento da CMVM, permite reduções, com vigência semestral, dos montantes ou das alíquotas, bem como dos limites máximos e mínimos das colectas das taxas em vigor, a concretizar mediante portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da mesma Comissão.

Tal mecanismo permite, pelo menos, aproximar o tributo a cobrar das necessidades de financiamento. Não obstante, não são definidos os critérios a observar para esta *navegação à vista*, designadamente aqueles a que deve obedecer a portaria do Ministério das Finanças que a concretiza.

Há quem defenda que a base de cálculo adequada para as contribuições financeiras é a base unitária. Por um lado, por considerar que, apesar de tudo, as contribuições financeiras ainda assentam numa lógica de troca entre a prestação administrativa, apesar do carácter difuso desta, e o tributo pago e, por isso, não fazer sentido exigir-se o tributo proporcionalmente a determinado valor de vendas ou de negócios. Por outro, por considerar que, por exemplo, nas quotizações para as ordens profissionais, o que é

adequado é a repartição “por cabeça”, por se considerar que todos contribuem igualmente para o custo ou usufruem de idêntico benefício, e não a repartição em função de um daqueles valores<sup>143</sup>.

Julgamos, no entanto, que nem sempre a base de cálculo unitária é uma base adequada para efeitos de tributação. Desde logo, no caso das ordens profissionais. E nem sempre é uma base adequada, porque na maioria dos casos é possível discernir, ou presumir, um maior ou menor aproveitamento, ou um maior ou menor custo provocado, por cada membro do *clube*. Poderá não se saber concretamente quanto, mas nesses casos sabe-se, através de alguns indicadores, que A provoca um custo, ou obtém um benefício, maior que B e que este provoca um custo, ou aproveita um benefício, igual a C.

Tome-se o exemplo da Ordem dos Advogados: a distribuição da quotização “por cabeça” pode não constituir uma adequada repartição dos custos presumivelmente provocados pelos advogados à sua ordem profissional. Basta pensar, por exemplo, que é mais provável que um advogado com maior número de processos, judiciais ou extra-judiciais, em curso é susceptível de gerar maior actividade reguladora por parte da Ordem dos Advogados do que um advogado que tenha menor número de processos; o maior volume de negócios poderá indiciar este maior número de processos e a consequente maior actividade reguladora por parte da associação pública em causa.

Poderia contra-argumentar-se que, então, seria preferível o cálculo da quotização em função do número de processos judiciais que cada advogado tivesse e, assim, estar-se-ia perante uma outra base de cálculo unitária. Porém, também esta não constituiria, certamente, um adequado indicador da actividade da Ordem provocada por cada advogado, porquanto o número de processos judiciais não esgota toda a actividade do advogado, sendo certo que, por vezes, a actividade do advogado não integra, sequer, o mandato forense e reconduz-se, pelo contrário, a outro tipo de advocacia até mais rentável – como é o caso da emissão de pareceres ou da advocacia de negócios – e que, por poder implicar ainda maior nível de responsabilidade ou por estarem causa valores muito elevados, pode reclamar da eventual intervenção da Ordem uma actividade também de muito maior responsabilidade e mais exigente, susceptível de gerar custos mais elevados –

---

<sup>143</sup> Vasques, S. (2008), 204-205.

pense-se, por exemplo, na eventualidade de, em sede de disciplinar, a Ordem ter de recorrer à contratação de consultores técnicos, ou de ter de despende muito maior quantidade de tempo técnico especializado, para a análise de determinada matéria.

Naturalmente que também poderia contra-argumentar-se que um advogado com maior volume de negócios poderá estar melhor preparado técnica e deontologicamente e, nessa perspectiva, implicar menor actividade por parte da Ordem. Mas julga-se que este é também um argumento falível e que não retrata convenientemente a situação, porque não existe relação unívoca entre o maior volume de negócios e a maior preparação e maior rigor deontológico do advogado.

No entanto, parece-nos que a repartição “por cabeça” poderá ser profundamente injusta no caso de, por exemplo, o advogado com mais de três anos de inscrição – mesmo contra a sua vontade – dispor de escritório aberto ao público mas não ter um único cliente. Neste caso, o mesmo estará a pagar a quota com base na mera presunção de que está aproveitar da actividade da Ordem e, ainda assim, poderá efectivamente não estar a aproveitar rigorosamente nada nem a provocar um cêntimo de custos para a Ordem. É certo que o advogado que não tenha clientes pode optar por suspender a inscrição apenas para não ter de pagar o tributo, mas isto implica o seu afastamento do mercado – o que constitui ainda uma solução mais injusta e restritiva da concorrência. Ora, estas injustiça e restrição da concorrência não são consentidas por uma base de cálculo que, por exemplo, consista no volume de negócios do advogado, para efeito da determinação da quotização a pagar.

Dir-se-á, então: a Ordem sempre teria de existir, mesmo que nenhum advogado lhe provocasse qualquer actividade ou custo e por isso é adequada a “capitação”. Este argumento só é válido no caso de nenhuma actividade existir por parte da entidade pública, que seja provocada ou aproveitada pelos advogados. Na realidade, existindo actividade, como geralmente existe, será sempre – ou quase sempre – possível ordenar os advogados, segundo um qualquer critério relativo que determine a maior ou menor proporção de custo, ou a maior ou menor proporção de benefício, respectivamente causado ou aproveitado pelos mesmos.

Existem outros exemplos de menor adequação da base de cálculo unitária no caso de contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Considere-se o caso da ERC, no

que respeita ao controlo da imprensa diária: poderá dizer-se que dois jornais com o mesmo âmbito de influência, mas um com maior, e outro com menor, tiragem, implicam exactamente a mesma actividade do regulador. Todavia, não é assim, porque, por um lado, a tiragem influi, por exemplo, na publicidade; e maior publicidade geralmente permite maior número de páginas do jornal, porque permite pagar a outros jornalistas, cronistas e comentadores. Por outro lado, a maior tiragem significa maior número de leitores e maior potencial de lesão dos direitos dos cidadãos e de queixas por parte destes junto da ERC. Mais: mesmo no caso de dois jornais da mesma cidade, com o mesmo âmbito, a mesma tiragem, o mesmo número de páginas e o mesmo número de artigos de opinião e de notícias pode acontecer que um deles exija da entidade reguladora uma maior actividade e maior custo do que outro, por exemplo, se um deles publicar peças que sistematicamente provoquem o exercício do direito de resposta e o outro não. Por isso, determinar que ambos os órgãos de comunicação paguem o mesmíssimo tributo é causar uma profunda injustiça, porque se estará a tratar igualmente o que é objectivamente desigual, sem que para isso exista fundamento material bastante. Esta desigualdade sempre poderia ser atenuada – mesmo que não fosse totalmente erradicada – mediante a introdução de outros factores de ponderação que permitissem aproximar mais o tributo pago do custo provocado ou do benefício aproveitado.

Também no caso da contribuição financeira a favor do INEM, I.P., sendo a base de cálculo o valor dos prémios de certos contratos de seguro, parece que a alternativa, em termos de base unitária, poderia passar por se fixar determinado valor de tributo para cada contrato de seguro ou para cada tipo de contrato de seguro. No entanto, é sabido que o valor do prémio de seguro é, pelo menos em parte, directamente proporcional ao risco que o seguro se destina a cobrir. Por isso, quanto maior for o prémio, maior o risco de o tomador do seguro, ou o beneficiário pelo mesmo indicado, accionar o seguro e, concomitantemente, causar actividade por parte do INEM, I.P. Além disso, a fixação de um valor unitário por contrato de seguro dificilmente teria alguma correlação com a actividade que um contrato de seguro envolvendo maior risco pode representar para o INEM, I.P.

É certo que poderá argumentar-se, ainda, em abono da base de cálculo unitária para as contribuições financeiras, que o que verdadeiramente releva é, por um lado, a globalidade da actividade desenvolvida pela entidade pública e, por outro, a distribuição dos custos

dessa actividade por todo o *clube*, cujos membros revestem características homogéneas e, nessa perspectiva, deveriam contribuir com valores iguais.

Esta seria, porém, uma forma injusta de distribuição desses custos. Na verdade, ao contrário do que acontece nas verdadeiras taxas, no caso das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, apenas se sabe que o *clube* beneficia dos, ou causa os, custos da actividade da entidade pública. E isto basta para os identificar como sujeitos passivos e afastar o princípio da generalidade. Mas desconhece-se, em regra, a exacta medida em que cada membro do *clube* participa – ou, sequer, se participa efectivamente – nesses custos ou benefícios. Porém, julga-se que, apesar dessa indefinição, é possível estabelecer formas de financiamento da utilização de *bens de clube* que, ao menos em termos presumidos, possam aproximar-se o mais possível da participação de cada membro do *clube* nos custos em causa. Assim, a simples pertença ao *clube* não implica forçosamente que os seus membros devam pagar tributo idêntico. Só assim deverá acontecer se os mesmo beneficiarem da, ou causarem a, mesma actividade ao ente público. Sendo possível seriá-los de acordo com outro critério, a medida do tributo poderá variar de membro para membro do *clube*.

Numa outra perspectiva, é o que acontece na participação dos condóminos nas despesas de administração das partes comuns: sabe-se que presumivelmente todos os condóminos provocam essas despesas; desconhece-se se, por exemplo, determinado condómino, por não dispor de actividade profissional, utiliza mais as partes comuns e os elevadores, porque entra e sai com maior frequência de casa do que o condómino que sai de casa pela manhã e só volta à noite; desconhece-se também se em certa fracção apenas vive uma pessoa e noutra, com as mesmíssimas dimensões, vivem quatro pessoas e, por isso, utilizam mais as partes comuns do prédio. No entanto, a comparticipação de ambos os condóminos, proprietários dessas fracções, para o bolo das despesas de administração do condomínio não se reparte em partes iguais pelo número de condóminos nem pelo número de habitantes nem pelo número de vezes em que cada condómino, ou habitante, utiliza as partes comuns; essa repartição faz-se na proporção da participação – percentagem ou permilagem – de cada fracção no capital do prédio; e pode ter também em conta a utilização ou não dos elevadores. Esta modalidade de repartição permite, apesar de todas as possíveis cambiantes de utilização do prédio, introduzir na repartição dos custos um factor de ponderação que, embora possa não corresponder à utilização concreta das partes

comuns por parte dos habitantes de cada fracção, ainda assim aduz alguma proporcionalidade na repartição dos encargos, que, além do mais, é exigida pela própria Constituição da República. Esta exigência de proporcionalidade é um aspecto que igualmente deve ser equacionado na determinação da base de cálculo das contribuições financeiras a favor das entidades públicas e que, na medida do possível, deve ser garantida.

Também poderia argumentar-se com uma lógica de comunhão entre os membros do *clube*, decorrente da homogeneidade que os caracteriza enquanto membros, que assim justificaria que os mesmos respondessem em partes iguais. Todavia, não só esta homogeneidade apenas deve relevar – e, como vimos, geralmente releva – na conformação do tributo, para a distinção entre aqueles que pertencem ao *clube* e aqueles que ao mesmo não pertencem, como também a própria comunhão não impede que cada membro contribua exclusivamente na proporção do seu quinhão para as despesas comuns – este é o princípio geral que resulta do n.º 1 do artigo 1424.º do Código Civil e que é transversal ao nosso direito, por aplicação da regra do artigo 1404.º do mesmo Código.

Julga-se, por isso, que idênticas considerações são válidas no caso das contribuições financeiras. Com efeito, dadas as diversas cambiantes destes tributos, é possível e desejável escolher-se a base de cálculo do tributo que em concreto seja susceptível de garantir a repartição de encargos mais aproximada possível do presumível benefício ou custo aproveitado, ou causado, por cada sujeito passivo membro do *clube*. Se assim não acontecer, corre-se o risco de os mesmos serem igualizados no tributo e diferenciados no benefício ou no custo, o que constitui violação do princípio da igualdade.

Por outro lado e como ficou evidente a propósito do que se disse *supra*, uma base de cálculo unitária para as quotizações dos trabalhadores por conta de outrem para a Segurança Social poderia também ser dificilmente exequível, quando a prestação pública é geralmente proporcional aos rendimentos laborais auferidos pelos sujeitos passivos e beneficiários. De facto, na lógica do sistema previdencial, tal como o mesmo se encontra desenhado, o estabelecimento de uma base de cálculo unitária no âmbito do regime geral de Segurança Social dos trabalhadores por conta de outrem implicaria que os trabalhadores pagassem um valor fixo e recebessem “em troca” – se e quando cumprissem as condições de atribuição – uma prestação igualmente fixa e que, por isso, não poderia corresponder,

como corresponde actualmente na maioria das prestações, a certa percentagem da remuneração de referência para a prestação em causa<sup>144</sup>.

Afigura-se-nos que a adequação da base de cálculo unitária no caso das contribuições financeiras varia na razão inversa da variabilidade do indicador de actividade presumida da entidade pública relativamente a cada um dos membros do *clube* de sujeitos passivos ou de diferenciação no contributo de cada sujeito passivo para a actividade do ente público. E, havendo variabilidade, depende ainda de saber-se se esta é mensurável através de unidades, físicas ou de medida, ou apenas em valor. Ou seja, a base de cálculo unitária será tanto mais adequada quanto menos variar o benefício aproveitado, ou o custo causado, por cada membro do *clube*. O que acontece geralmente, na maioria destes tributos, é que este aproveitamento, ou causa, varia efectivamente e a base de cálculo unitária gera situações de igualização no tributo e de diferenciação no benefício ou no custo, que são, a todos os títulos, inaceitáveis.

Conclui-se, assim, que, para as contribuições financeiras, a base de cálculo unitária só poderá ser verdadeiramente adequada, se se pretender fazer incidir a alíquota ou o valor do tributo sobre um indicador invariável da actividade presumivelmente desenvolvida pela entidade pública a favor dos sujeitos passivos do tributo, ou sobre um indicador de unidades físicas, ou de medida, e desde que não exista diferenciação no contributo de cada sujeito passivo para o custo da actividade do ente público ou no benefício decorrente desta actividade. Se, pelo contrário, a actividade desenvolvida pela entidade pública puder variar sensivelmente de sujeito passivo para sujeito passivo e existirem indicadores que apontem para essa variação, ou se a prestação pública for pecuniária e, total ou parcialmente, proporcional ao montante do tributo pago, também não será adequada a base de cálculo unitária.

---

<sup>144</sup> Cabral, N.C. (2010), 52-61. A autora coloca a tónica apenas na proporcionalidade entre o tributo pago e as remunerações auferidas ou perdidas. Não obstante, esta proporcionalidade inviabiliza a base de cálculo unitária.

### 4.3. A base de cálculo *ad valorem*

Por seu turno, a base de cálculo *ad valorem* conta, como se vê, dos casos estudados, com a preferência do legislador nacional em grande parte dos tributos existentes no nosso Ordenamento Jurídico.

No caso paradigmático das quotizações dos trabalhadores por conta de outrem para a Segurança Social, a base de cálculo é, como se viu, o valor do conjunto das prestações da entidade empregadora a favor do trabalhador, que constituem contrapartida da prestação de trabalho, e que, por isso, integram a base de incidência objectiva<sup>145</sup>.

Julga-se que, tendo em conta a base de incidência objectiva definida e a natureza das prestações garantidas pela Segurança Social, a solução mais adequada neste caso é efectivamente uma base de cálculo *ad valorem*<sup>146</sup>. Com efeito, se a base de incidência são valores, parece que a base de cálculo terá de ser desta natureza; se as prestações públicas consistem em valores, a base tributária *ad valorem* será, também por isso, mais adequada. Claro que poderia estabelecer-se uma base cálculo constituída por alguns escalões com conjuntos de valores remuneratórios e aplicar a cada um deles determinado valor fixo de tributo. Porém, como se referiu, esta solução não seria adequada, face às mais importantes prestações previstas no sistema previdencial, como é o caso dos subsídios de doença ou desemprego, ou da pensão de reforma, que correspondem a determinadas percentagens das remunerações efectivamente registadas, relativas a cada trabalhador, em determinado período de tempo, embora, nalguns casos, sujeitas a limites máximos. Na realidade, numa tal hipótese de adopção de escalões, parece que as próprias prestações teriam de ser sempre por escalões e não na proporção das remunerações registadas. Este caso parece-nos ilustrar bem o facto de as características do tributo e da actividade, ou prestação, pública poderem condicionar a escolha da base de cálculo a utilizar para determinação do montante do tributo.

Na verdade e como se constata, a variável determinante da prestação da entidade pública é o valor das remunerações auferidas pelo trabalhador por conta de outrem, pelo que a base de cálculo deve ser *ad valorem*. Além disso, a incidência objectiva é constituída por

---

<sup>145</sup> Cabral, N.C. (2010), 126-129.

<sup>146</sup> Cabral, N.C. (2010), 52-61.



remunerações, expressas em valores, pelo que a base de cálculo deve revestir idêntica natureza<sup>147</sup>.

Quanto à taxa a favor do INEM, I.P., a base de cálculo é o valor dos prémios dos contratos de seguro que integram a base de incidência objectiva. Esta é uma solução que parece adequada, se tivermos em consideração que, como referimos, os prémios são, em regra, fixados pelas entidades seguradoras na proporção dos riscos que cada seguro visa cobrir. Assim, parece que, quanto maior for o prémio, maior é a probabilidade de ocorrência dos sinistros que o mesmo visa cobrir e, concomitantemente, maior é a probabilidade de provocação ou aproveitamento da actividade do INEM, I.P.

A alternativa de estabelecer determinado valor fixo de tributo por cada seguro, de cada um dos tipos que constituem a base de incidência objectiva, não seria adequada, na medida em que esse valor nenhuma relação lógica e causal teria com a actividade provocada ou aproveitada pelos contribuintes de facto. Até porque se desconhece se determinado sinistro coberto por certo seguro irá reclamar do INEM, I.P., uma maior ou menor intervenção. Por exemplo, é bem provável que dois automóveis idênticos, cobertos por seguros idênticos, possam, em caso de sinistro, exigir do INEM, I.P., num caso, apenas a intervenção de uma ambulância e, noutro, a intervenção de três ambulâncias, uma viatura médica de emergência e um helicóptero – tudo depende das circunstâncias do acidente e do número de intervenientes.

Por isso, a base de cálculo *ad valorem* parece ser a que melhor se coaduna com as características do tributo em causa, na medida em que, por um lado, é aceitável a existência de um nexo entre o valor dos prémios de seguro e a actividade da entidade pública presumivelmente causada pelos tomadores, ou beneficiários, do seguro, em termos tais que seja de presumir que, pelo menos em parte significativa, a actividade pública é susceptível de variar na proporção do prémio de seguro; por outro, porque uma base de cálculo unitária seria indutora de distorções sem sentido, que em caso algum superariam as vantagens daí decorrentes.

Se, por exemplo, se adoptasse um valor fixo por cada seguro ou por cada cobertura, o mesmo desconsideraria a proporcionalidade que efectivamente existe entre o prémio pago

---

<sup>147</sup> Cfr. Nota anterior.

e o grau de probabilidade de verificação do risco que o seguro visa cobrir e, por essa via, poderia estar a tributar por valor idêntico seguros que, por encerrarem diferentes probabilidades de ocorrência do risco coberto, poderiam presumivelmente exigir prestações diversas por parte do INEM, I.P.

Considere-se a hipótese de dois seguros tomados junto da mesma seguradora e ambos com a mesma cobertura – por exemplo, invalidez permanente – mas com prémios anuais totalmente díspares: um de € 1.000 anuais e outro de € 5.000 anuais. É muito mais provável que o INEM, I.P., venha a ter de desenvolver a sua actividade no caso do seguro com o prémio mais elevado do que no caso do seguro com o menor valor, porque, como se disse, a diferença de valor dos dois prémios está relacionada com o maior risco que encerra o seguro cujo prémio tem o maior valor – porventura o segurado cujo seguro tem o prémio de maior valor já estará numa idade de risco ou é portador de uma doença crónica que aumenta o risco de incapacidade, daí a divergência de valor dos prémios. Por esse motivo, não faz sentido prever um tributo fixo de valor idêntico para ambos os seguros ou, mesmo, para ambas as coberturas.

Por isso, um valor fixo por tipo de seguro assente numa lógica de custo seria inadequado. Considera-se mais adequada a determinação da medida do tributo assente na lógica da capacidade contributiva revelada pelo contribuinte de facto no pagamento do prémio de seguro.

É certo que poderá contra-argumentar-se que o que interessa é o *clube* e não o indivíduo e que, nessa medida, seria mais adequada a tributação “por cabeça”. Não nos parece, porém, que assim deva ser, à luz dos princípios da proporcionalidade e da igualdade, porque, inequivocamente, os dois seguros – e os respectivos tomadores – não se encontram em posição de igualdade, pois existe uma diferença objectiva entre ambos, decorrente das diferentes probabilidades de ocorrência do risco coberto pelo seguro, que exige tratamento diverso sob o ponto de vista tributário, e que com toda a probabilidade influirá na actividade que a entidade pública terá de desenvolver em benefício de cada um deles.

A tudo acresce o facto de – neste caso e ao contrário do que seria defensável, por exemplo, no caso das Ordens Profissionais ou das entidades reguladoras – nem sequer se estar perante uma entidade pública cuja existência possa ter ficado a dever-se primordialmente à

existência de seguros e de tomadores de seguros. Com efeito, mesmo não existindo seguros e os seus tomadores, sempre seria necessária a actividade que o INEM, I.P., desenvolve, porquanto os cidadãos sempre careceriam de socorro, independentemente de tomarem, ou beneficiarem de, seguros.

No que se refere a algumas das vertentes da taxa de supervisão contínua a favor da CMVM, igualmente existe uma base de cálculo *ad valorem*, embora, nalguns casos, mitigada com o estabelecimento de limites mínimos e máximos ou apenas de limites mínimos ou limites máximos.

Julga-se que o estabelecimento destes limites mínimos e máximos pode ter uma de duas explicações. Por um lado, visou atenuar uma eventual excessiva desproporção entre o tributo a pagar, com base apenas em valor de transacções, e a actividade desenvolvida pela CMVM, tendo em vista, pelo menos no caso dos limites máximos, obviar a uma possível decisão idêntica ao processo Modelo SGPS<sup>148</sup>. Por outro, o estabelecimento de limites mínimos e ou máximos teve por base preocupações, respectivamente, de estabelecimento de mínimo não tributável – o “mínimo de subsistência” para os impostos sobre o rendimento – e de não confisco.

No entanto, porque se está perante tributos – nos casos dos previstos nos artigos 1.º, c), 3.º, a), 4.º e 6.º da Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, na sua redacção actual – que incidem sobre comissões cobradas, valores mobiliários registados ou depositados, fundos geridos ou valores de carteiras individualmente geridas, os próprios valores que constituem a base de cálculo do tributo encerram em si alguma proporcionalidade com a actividade de supervisão contínua desenvolvida pela CMVM, porquanto esta actividade será tanto maior e de maior responsabilidade, quanto maior for o volume de comissões cobradas, de valores registados ou depositados ou de fundos ou carteiras individuais geridos. É, pelo menos, discutível se uma base de cálculo unitária serviria melhor os propósitos de proporcionalidade que o tributo igualmente deve prosseguir e, até, de repartição entre os membros do *clube* do encargo com o financiamento da entidade pública.

---

<sup>148</sup> Cfr. acórdão do TJUE de 29/09/1999, proferido no processo C-56/98, *Modelo SGPS SA contra Director-Geral dos Registos e Notariado*

Afigura-se, por isso, que os valores das comissões cobradas, os valores mobiliários registados ou depositados, e os fundos geridos ou valores de carteiras individualmente geridas podem constituir indicadores válidos para diferenciação da actividade da entidade pública provocada por cada sujeito passivo que integra o *clube* e, nessa medida, a base de cálculo *ad valorem* poderá conduzir a uma mais proporcionada repartição dos encargos entre os sujeitos passivos, quando comparada com a base de cálculo unitária.

No que respeita às quotizações para a Ordem dos Advogados, a situação actual assenta, ao que se julga, na presunção de que cada advogado provoca àquela entidade pública o mesmo nível de actividade ou, pelo menos, que cada advogado contribui igualmente para a necessidade da sua existência. Todavia, como se sabe, não é assim. Certamente e pelas razões já expostas, não existem dois advogados – entre as várias dezenas de milhar inscritos na Ordem dos Advogados portugueses – que provoquem à Ordem custos, decorrentes de actividade, exactamente idênticos, além de que poderão ainda ocorrer variações em função do conselho distrital ou até da praxe e do estilo da comarca.

Por isso, parece-nos que, apesar de tudo, uma base de cálculo *ad valorem*, com base no volume de negócios do advogado, poderia aproximar mais o tributo pago dos custos presumivelmente causados pelo advogado à entidade pública. Com efeito e como se referiu, existe grande probabilidade de um advogado com maior volume de negócios causar maior actividade à Ordem dos Advogados do que um advogado com um volume de negócios inferior, na medida em que aumenta o risco de queixas dos clientes, eventualmente aumentará o número de pedidos de laudos de honorários, bem como o nível da responsabilidade da análise dos casos, *etc.* Ora, pelas razões expostas, uma mera distribuição “por cabeça” dos custos da actividade da Ordem pode ser ainda menos adequada do que a resultante de uma base de cálculo *ad valorem*, porque inequivocamente os advogados não provocam, todos eles, os mesmos custos de actividade à referida entidade pública e, assim, não ocorre a invariabilidade da prestação do ente público susceptível de justificar a tributação “por cabeça”.

Mesmo no caso da ERC, poderia não ser totalmente desadequado – não fosse o claro propósito, aliás não conseguido, do legislador de transfigurar a taxa de regulação e supervisão numa verdadeira taxa bilateral – equacionar a hipótese de se estabelecerem

bases de cálculo *ad valorem*, constituídas pelo volume de negócios, dentro de cada categoria de meios de comunicação social. De facto, uma tal solução poderia ser apta a repartir os encargos entre os operadores de cada meio de comunicação social em termos mais próximos da actividade efectivamente desenvolvida pela ERC relativamente a cada órgão de comunicação social do que a situação actual; principalmente, se tivermos em conta que um mais elevado volume de negócios indicia mais publicidade, maior número de páginas, maior número de artigos e notícias, e maior potencial de lesão dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

É ainda de notar que a adequação de bases de cálculo *ad valorem* para tributos incidentes sobre *clubes* de sujeitos passivos não se resume apenas às contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Com efeito e por um lado, as próprias contribuições especiais de melhoria existentes no nosso ordenamento jurídico, que são impostos, têm bases de cálculo *ad valorem*: o tributo é pago na proporção do aumento do valor dos prédios pertencentes aos sujeitos passivos. Esta é uma solução igualmente adequada, porque o que se pretende tributar é exactamente a variável que consiste no aumento de valor dos bens do sujeito passivo decorrente da concretização de determinada obra pública.

Por outro lado, realçamos que até no caso da novíssima “Contribuição sobre o sector bancário” – que, como se referiu, não é caracterizável como contribuição financeira na acepção a que vimos fazendo referência, porque o destinatário da receita é o próprio Estado – a base de cálculo escolhida é uma base *ad valorem*. Uma vez mais, parece-nos que de modo plenamente justificado. Na verdade, pela própria natureza do que está em causa – valores de passivo e depósitos bancários, bem como valor nocional dos produtos financeiros de alto risco – a base de cálculo *ad valorem* é manifestamente adequada, porque o risco sistémico e a probabilidade de intervenção estatal são tanto maiores quanto maiores e mais desequilibrados forem os valores em causa. Ou seja, a variável que determina a ocorrência do custo para o Estado com uma possível intervenção correctiva é exactamente uma variável em valor.

Por seu turno, a base de cálculo *ad valorem* será adequada quando se pretenda tributar um indicador variável em unidades pecuniárias. Com efeito, quando o indicador tributável seja apto a exprimir, ao menos presumidamente, a maior ou menor variação do contributo de

cada sujeito passivo na actividade da entidade pública, ainda que esse tributo só indirectamente se relacione com a actividade do ente público, ou quando se considere que existe uma relação, em termos de “*normalidade lógica*” entre o indicador tributável e a actividade da entidade pública presumivelmente aproveitada ou causada pelo sujeito passivo membro do *clube*, será adequada a base de cálculo *ad valorem*<sup>149</sup>.

Conclui-se, por conseguinte, que existem situações em que, nomeadamente, por estar em causa uma variável tributável – susceptível de dar uma noção mais adequada da dimensão do custo ou do benefício da actividade do ente público e da participação que nele tem cada sujeito passivo – que consiste num valor, pode ser mais adequada uma base de cálculo *ad valorem* do que uma base de cálculo unitária.

#### 4.4. Solução adoptada

O que fica dito anteriormente parece deixar claro que a maior ou menor adequação de certa base de cálculo, ou de outra modalidade de determinação do montante do tributo, pode depender de um conjunto variado de factores e que, no fundo, respeitam ao modo de conformação da espécie tributária e daquilo que constitui a base de incidência objectiva do tributo.

Com efeito, esses factores podem variar de tributo para tributo e, como vimos, o mesmo tributo pode assumir facetas diferentes consoante o concreto *clube* de sujeitos passivos, e o âmbito da respectiva actividade, que esse tributo visa atingir.

Além disso, e numa lógica de identificação do indicador que deve constituir o *multiplicando* para efeitos desta *multiplicação* tributária, ao qual se aplicará o *multiplicador* que consiste na alíquota ou no valor fixo, julga-se que será possível, nalguns casos, encontrar indicadores mais aproximados da actividade do ente público e, noutros casos, indicadores mais aproximados da actividade do sujeito passivo. Se é certo que esta escolha poderá influir, como veremos adiante, na escolha do parâmetro de aferição da igualdade, para legitimação da medida do tributo em termos objectivos, a mesma nenhuma influência tem no que

---

<sup>149</sup> A expressão “normalidade lógica” é de Nabais, J.C. (2004), 481.

respeita à legitimação, em termos de igualdade, sob o ponto de vista subjectivo, porque os sujeitos passivos continuarão a ser os que pertençam ao *clube*. E não é por pertencerem ao *clube* que deverão pagar tributos iguais se as respectivas situações, perante o indicador que faz variar o montante do tributo, forem distintas.

Na verdade, o que está em causa nas contribuições financeiras a favor das entidades públicas é tributar o *clube* de sujeitos passivos que presumivelmente aproveitam das, ou presumivelmente provocam as, actividades da entidade pública a quem se destina a receita e, deste modo, financiar a actividade dessas entidades<sup>150</sup>. Nesta medida, o grupo de sujeitos passivos é identificado pela sujeição às atribuições da entidade pública ou por outro factor relevante de conexão, que justifique a tributação, e é esse grupo de sujeitos que deve financiar, pelo menos em parte, a actividade da mesma entidade.

Já no que respeita ao indicador que determina a medida da tributação em concreto admite-se que o mesmo possa ser mais aproximado da actividade do ente público ou mais aproximado da actividade do sujeito passivo, ou resultar do cruzamento de ambas, ou de outros factores definidos na lei, em maior ou menor proporção de cada actividade, ou de cada factor. Assim, admite-se que, na conformação de cada tributo concreto, possam adoptar-se bases de cálculo que vão desde indicadores da actividade da entidade pública até a indicadores da actividade do sujeito passivo, embora de algum modo relacionados com aquela, passando, entre esses dois extremos, por todo um conjunto de combinações possíveis entre a actividade de uma e a actividade de outro, ou de outros factores com elas relacionados. O objectivo é procurar fazer com que, tendencialmente, cada um contribua proporcionalmente ao benefício que obtém, ou ao custo que causa, ou de modo proporcional à riqueza que revela, relacionada com a actividade da entidade pública que o tributo visa financiar

Temos para nós que a base de cálculo mais adequada para um tributo destinado a financiar a entidade pública será aquela que, em concreto, corresponder ao melhor indicador de variação da actividade do ente público a favor de quem é criado o tributo e que, ao mesmo

---

<sup>150</sup> Sobre o recurso cada vez maior às presunções na conformação dos tributos, cfr. Dourado, A.P. (2007), 592 e ss. Sobre o tema das presunções em matéria fiscal, ver também Ribeiro, J.S. (2010), 61 e ss.

tempo, indique também a dimensão da influência, da actividade de cada um dos sujeitos passivos que integram o *clube*, na actividade da entidade pública.

Isto é, se a actividade do ente público for, em regra, presumivelmente idêntica para todos os membros do *clube*, em termos tais que não seja possível diferenciá-los – descontada, claro está, a margem de incerteza que é apanágio das contribuições financeiras e que apenas permite presumir o benefício dos, ou a imputabilidade dos custos aos, membros do *clube* – e não for possível diferenciar a influência da actividade de cada sujeito passivo na actividade do ente público, ou essa influência for *negligenciável*, poderá ser adequada uma distribuição do encargo tributário “por cabeça”, similar àquela que actualmente preside à fixação das quotas das associações públicas profissionais, embora, quanto a estas, com algumas dúvidas que *supra* deixámos enunciadas. Ou seja, nesta hipótese que estamos a equacionar, o que efectivamente acontece é que não existe verdadeiramente uma *variável* que represente a prestação da entidade pública, porque neste caso a prestação da entidade pública é presumivelmente constante e idêntica – ou insusceptível de diferenciação – para todos os membros do *clube* e não é influenciada pela actividade destes.

Mas nem sempre assim acontece. Com efeito, se, por outro lado, se entender que a actividade do ente público é presumivelmente influenciada por uma qualquer variável inerente à actividade do *clube* de sujeitos passivos, seja ela prevista em unidades de objectos ou operações ou seja prevista em unidades monetárias, deverá ser essa variável a escolhida para base de cálculo do tributo, o que permite introduzir um factor adicional de proporcionalidade na distribuição da carga tributária entre os membros do *clube*, porque se procede a uma diferenciação entre esses sujeitos com base num factor objectivo que geralmente influi na actividade da entidade pública.

Admite-se, ainda, que, em certos casos, a actividade da entidade pública possa presumivelmente variar na proporção directa de determinado valor inerente à actividade do sujeito passivo, seja ele o valor de certas prestações de serviços, comissões ou de outros negócios dos sujeitos passivos que integram o *clube*, em termos que estes, entre si, são de imediato diferenciados – quanto à sua influência na actividade do ente público – na proporção da diferença do valor que é imputado a cada um deles.



Por último, podem ocorrer situações em que a actividade do ente público é recortada com base em diversas variáveis da actividade do *clube* – ou de *subclubes* – de sujeitos passivos, caso em que a determinação do tributo deve fazer-se mediante o cruzamento dessas diversas variáveis, como acontece com a taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, embora, neste caso, com as lacunas que apontámos, mas que julgamos poderem ser colmatadas mediante a adição outro, ou outros, factores ou mediante a objectivação dos aspectos que acima apontámos como não resultando transparentemente da lei.

Naturalmente, que poderão ainda equacionar-se outras possibilidades mais ou menos adequadas à finalidade que se pretende para o tributo, tendo em conta as características das actividades desenvolvidas pela entidade pública e pelos sujeitos passivos.

Não obstante, o que está em causa é apenas a conformação do tributo através do qual os membros do *clube* vão contribuir, geralmente apenas em parte, para o financiamento da entidade pública e não propriamente o pagamento de uma contrapartida pela prestação dessa actividade. Não se trata de contrapartida da actividade da entidade pública porque, ao contrário do que acontece com as taxas bilaterais ou sinalagmáticas, em que o sujeito passivo só tem acesso aos *recursos comuns* no caso de pagar o tributo devido, no caso das contribuições financeiras, mesmo que um, vários ou todos os membros do *clube* não paguem os tributos devidos, a entidade pública a favor de quem foram criados não deixará de desenvolver a sua actividade nem a recusará com fundamento no não pagamento. Quanto muito lançará mão de mecanismos de cobrança coerciva aplicáveis. O mesmo se diga, *mutatis mutandis*, do sujeito passivo, que igualmente não pode reclamar a prestação pública em falta.

Mas, ao contrário do que acontece com as taxas bilaterais, no caso das contribuições financeiras, a entidade pública, tal como o sujeito passivo, não goza da *excepção do não cumprimento* própria do carácter sinalagmático que revestem as taxas e que não existe nestas contribuições. Nas contribuições financeiras não existe o “toma lá, dá cá” próprio das taxas, porque aquelas, ao contrário destas, têm estrutura mais contributiva e menos de troca<sup>151</sup>.

---

<sup>151</sup> Usando a linguagem dos contratos de prestação de serviço de advocacia, as contribuições financeiras assentam mais numa lógica de *avença* – cujo valor ainda assim pode variar em função do trabalho estimado, designadamente medido em horas, independentemente de o mesmo ser, ou não,

Note-se, além disso, que, também sob a perspectiva da base de cálculo, as contribuições financeiras não são muito diversas dos impostos, na medida em que estes, nalguns casos, têm uma base de cálculo *ad valorem*, como acontece, por exemplo, com os impostos sobre o rendimento de pessoas singulares e colectivas ou com o imposto sobre o valor acrescentado, e noutros dispõem de uma base de cálculo unitária, como é o caso de alguns dos impostos especiais sobre o consumo, sendo que, como se deixou expresso *supra*, mesmo no caso destes impostos, existem exemplos de bases de cálculo *ad valorem*.

Se a actividade do ente público for *grosso modo* idêntica – *rectius*, invariável – relativamente a todos os membros do *clube*, em termos que não existam diferenças significativas de uns para os outros, ou se a actividade do *clube* de sujeitos passivos puder decompor-se num conjunto de unidades físicas de actos, de objectos ou de medida, e a tributação de unidades desses actos ou objectos garantir uma distribuição equitativa dos encargos pelos diversos sujeitos passivos, por ser proporcionada à actividade provocada, ou ao benefício obtido, pelos sujeitos passivos, poderá ser adequada uma base de cálculo unitária.

Pelo contrário, se a actividade do ente público puder variar de sujeito passivo para sujeito passivo na proporção de determinado indicador da actividade provocada, ou do benefício obtido, junto da entidade pública, que consista num valor – por exemplo, o volume global de negócios ou o volume de certa área de negócio – provavelmente será mais adequada a base de cálculo *ad valorem*, constituída por esse mesmo indicador.

Por último, se se entender que a actividade do ente público poderá ser mais fielmente retratada através do cruzamento de certo número de indicadores, que inclusivamente poderá incluir indicadores unitários ou *ad valorem*, poderá ser esse o critério mais adequado de determinação do montante do tributo. Pesem, embora as críticas que tecemos a propósito da taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, julga-se que a mesma é um bom exemplo de uma base de cálculo que não se reconduz a nenhum dos dois padrões de base de cálculo a que fizemos referência, mas que ainda assim pode conduzir a uma repartição mais adequada do encargo tributário do que a simples repartição “por cabeça”.

---

realizado ou de ser mais elevado nuns meses do que noutros – enquanto as taxas assentam na lógica do pagamento *à peça* – com base no trabalho efectivamente realizado.

Assim e em resumo, considera-se que a base de cálculo a adoptar para as contribuições financeiras a favor das entidades públicas deverá ser a que melhor se coadune com as características da espécie tributária em causa e, particularmente, a existência, ou não, de um indicador variável da actividade da entidade pública, provocada ou aproveitada pelos sujeitos passivos. Se esse indicador não existir ou se variar apenas em número de unidades de objectos, de medida, ou de actos administrativos, a base de cálculo deverá ser unitária; pelo contrário, se o indicador de actividade da entidade pública variar na razão de determinado valor, a base de cálculo deverá ser *ad valorem*. Pelo meio entre estes dois extremos é ainda possível adoptar diversas soluções de compromisso entre ambas, como se vê dos casos estudados. Na conformação destes tributos, deverá ainda procurar-se um indicador que permita diferenciar os sujeitos passivos na medida da sua participação no aproveitamento ou causa da actividade do ente público.

Considera-se, por conseguinte, que não existe uma única base de cálculo adequada para as contribuições financeiras a favor das entidades públicas a que vimos fazendo referência. A adequação da base de cálculo depende das características da própria espécie tributária e da grande liberdade de conformação que é deixada ao legislador na criação destes tributos. Será em função das características que o legislador conferir ao tributo e das especificidades próprias da actividade, da entidade pública, que estiver em causa, conjugada com a própria actividade dos sujeitos passivos, que será possível determinar qual o melhor indicador para efeitos de determinação do encargo a suportar por cada membro do *clube*.

## 5. Contribuições financeiras e princípios constitucionais

Neste capítulo procuraremos analisar as questões meramente práticas de legalidade das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, decorrentes do facto de, até ao momento, não ter sido aprovado e publicado o regime geral exigido pela Constituição da República Portuguesa. Obviamente, não nos deteremos a abordar questões teóricas relativas ao princípio da legalidade, cujas várias vertentes e, no que ora nos interessa, a tributária, já se encontram devidamente tratadas na doutrina<sup>152</sup>.

Segue-se a análise e identificação do parâmetro mais adequado a utilizar para aferição do cumprimento, pelas mesmas contribuições financeiras, do princípio da igualdade, no que respeita à medida do tributo. Pelas mesmas razões, não nos deteremos muito a abordar questões teóricas relativas ao princípio da igualdade, cujas várias vertentes e, no que ora nos interessa, a tributária, já se encontram largamente tratadas na doutrina<sup>153</sup>.

### 5.1. O princípio da legalidade

Procuraremos agora abordar qual a situação actual, em termos de exigências práticas decorrentes do princípio da legalidade, das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, decorrente da sua inclusão na alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa como sujeitas a reserva relativa de competência legislativa do parlamento no que respeita ao seu regime geral, e quais as implicações dessa exigência no período que vier a decorrer até à entrada em vigor desse mesmo regime geral.

---

<sup>152</sup> Xavier, A. (1974), 109 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 312 e ss; Campos, D.L. & M.H.N.L. Campos (1996), 100-115; Nabais, J.C. (2004), 321 e ss; Dourado, A.P. (2007), 41 e ss; Nabais, J.C. (2010), 133 e ss; Catarino, J.R. (2011), 234 e ss. Em geral, Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 1090 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 535 e ss.

<sup>153</sup> Xavier, A. (1974), 107 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 308 e ss; Nabais, J.C. (2004), 321 e ss. Vasques, S. (2008), 23 e ss; Catarino, J.R. (2008), 377 e ss; Nabais, J.C. (2010), 149 e ss; Catarino, J.R. (2011), 238 e ss. Em geral, Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 333 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 220 e ss.

### **5.1.1. O regime actual – Constituição e Lei Geral Tributária**

Como já se deixou entrever *supra*, a redacção actual da Constituição da República Portuguesa consagra na alínea i) do n.º 1 do seu artigo 165.º a sujeição à exclusiva competência legislativa da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, da “[c]riação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

É comum o entendimento da doutrina e da jurisprudência segundo o qual, face à mera reserva de regime geral, as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas não se encontram constitucionalmente sujeitas a uma exigência tão grande como a que decorre do princípio da legalidade fiscal, que se encontra previsto no n.º 2 do artigo 103.º da Constituição, segundo o qual “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”<sup>154</sup>.

Parece inequívoco que a simples exigência de um regime geral apresenta uma clara diferença de grau, para menos, relativamente à exigência de sujeição da criação do tributo a diploma parlamentarmente aprovado autorizado. Esta diferença de grau resulta também evidente das discussões no âmbito da revisão Constitucional de 1997, como se vê da seguinte afirmação do deputado Vital Moreira, presidente da Comissão Eventual: “o PS quer aparentemente distinguir, por um lado, a criação de impostos, no sentido que eles têm constitucionalmente, isto é, que deve ser a lei da Assembleia a criar o imposto, a fixar a taxa e a definir todo o regime dos regulamentos essenciais, e, por outro lado, em relação às taxas e às chamadas contribuições especiais ou parafiscais, a reserva da Assembleia da República seria apenas reserva do regime geral, isto é, eventualmente o regime de competência de criação num quadro geral e não propriamente a criação de cada taxa ou de cada contribuição especial”. E mais adiante acrescenta que “Portanto, havia que estabelecer um regime entre o que está bem agora para os impostos e o que se pretende acrescentar, que não é igual, que é apenas a definição do quadro geral, porque, inclusivamente, os municípios, as regiões autónomas e os vários serviços públicos têm o direito de criar taxas. Por outro lado, as contribuições financeiras, chamadas contribuições especiais ou impostos parafiscais, são hoje criados, em geral, pelo governo e a ideia era a de que isso poderia continuar a ser assim, simplesmente na base de uma lei-quadro que a Assembleia da

---

<sup>154</sup> Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 1090-1092 e 1096; Vasques, S. (2008), 233-245; Vasques, S. (2008a), 35-40; Costa, J.M.M.C. (2006a), 797-801; Nabais, J.C. (2010), 20 e ss; Cabral, N.C. (2010), 98 e ss.

*República ou que o governo, por delegação, poderia fazer. Portanto, salvo melhor opinião, penso que a proposta do PS é a correcta”.*

De notar que a proposta apresentada pelo PS já correspondia *ab initio* ao texto que veio a ser aprovado e a constituir a alínea i) do n.º 1 do actual artigo 165.º da Lei Fundamental.

Estes excertos das discussões, associado ao que citámos *supra*, da autoria do mesmo deputado, deixam claro o propósito do legislador de sujeitar as taxas e as contribuições financeiras a um regime geral parlamentarmente aprovado ou autorizado, o que é substancialmente diverso de sujeitar esses tributos à mesma reserva de lei estabelecida para os impostos, ou seja, ser a própria lei a determinar “a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

Diríamos, pois, que um regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas deverá conter apenas um conjunto de regras gerais com as quais se deverá conformar cada contribuição financeira que o Governo venha a fixar<sup>155</sup>.

A questão que se coloca é a de saber como é que deverão ser criadas as contribuições financeiras enquanto não existir um regime geral. Isto é, se deverão ser criadas por lei da Assembleia da República ou decreto-lei aprovado ao abrigo de autorização parlamentar ou se podem continuar a ser aprovados por diploma do Governo. De salientar que a questão não é tão disparatada quanto parece. Senão vejamos.

Até à Revisão Constitucional de 1997 e como se referiu, apenas os impostos estavam sujeitos a reserva de lei. Em face disso e em termos simplistas, uma de duas: ou o tributo – não criado por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado – passava o teste da bilateralidade e era considerado taxa ou não passava e era julgado organicamente inconstitucional. No caso das contribuições financeiras, dado o facto de não serem rigorosamente bilaterais, a consequência na hipótese indicada era a inconstitucionalidade orgânica. Este é o entendimento que resulta da posição menos afirmativa de Gomes Canotilho e Vital Moreira e da mais convicta de Sérgio Vasques<sup>156</sup>.

---

<sup>155</sup> Sobre as implicações da reserva de regime geral, quando comparadas com uma lei de bases, cfr. Costa, J.M.M.C. (2006a), 797-801. Cfr. Vasques, S. (2008), 233-245; Vasques, S. (2008a), 38-40 e 57-58.

<sup>156</sup> Cfr. Nota anterior. Canotilho, G. & V.Moreira (2007), 1091-1092.

Porém, a partir da Revisão e como bem notou Casalta Nabais, o regime constitucional das contribuições financeiras passou a ser idêntico ao das taxas, ou seja, passou apenas a estar dependente de um regime geral parlamentarmente aprovado ou autorizado. E o certo é que nestes mais de treze anos posteriores àquela Revisão Constitucional e apesar de ainda não existir um regime geral, continuam as ser criadas taxas por diplomas do Governo, sem que até ao momento tais taxas tenham sido declaradas organicamente inconstitucionais com fundamento na inexistência de regime geral ou na não aprovação ou autorização parlamentar<sup>157</sup>.

Já tem sido defendido que o mesmo acontece com as contribuições financeiras. Com efeito, esta posição já foi defendida por Cardoso da Costa<sup>158</sup>. A própria ERC defendeu este ponto de vista nos vários processos em que, perante o Tribunal Constitucional, foi suscitada a questão da conformidade da taxa de regulação e supervisão com a Constituição da República Portuguesa. No entanto, o Tribunal manifestamente iludiu a questão e adoptou uma linha de argumentação que lhe permitiu decidir o caso sem ter de se pronunciar quanto a esta problemática.

Com efeito, o Tribunal Constitucional, no já referido acórdão n.º 365/2008, depois de fazer o enquadramento da ERC e das contribuições financeiras à luz dos quadros constitucionais anterior e posterior à Revisão Constitucional de 1997, concluiu que “[o] legislador constitucional entendeu que a melhor maneira de enquadrar juridicamente as ‘contribuições financeiras a favor de entidades públicas’, sem perder agilidade na sua criação, era a de exigir a aprovação apenas de um regime geral pelo parlamento, não sendo necessária a intervenção deste na criação individual de tais tributos e na definição do seu regime em concreto. A legitimidade na introdução na ordem jurídica deste tipo de tributos, passou a bastar-se com a definição do seu regime geral pela Assembleia da República. Com esta alteração deixou de fazer qualquer sentido equiparar a figura das contribuições financeiras aos impostos para efeitos de considerá-las sujeitas à reserva da lei formal”.

A Lei Geral Tributária, aprovada Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, veio estabelecer no n.º 3 do seu artigo 3.º que “[o] regime geral das taxas e das contribuições financeiras

---

<sup>157</sup> Cfr. Nabais, J.C. (2004), 251 e ss; Nabais, J.C. (2010), 20 e ss.

<sup>158</sup> Ver Nota 153.

*referidas no número anterior consta de lei especial*". Ou seja, com este preceito ficou afastada qualquer possibilidade de se considerar que o regime geral pudesse resultar desta lei.

O certo é que até agora o regime geral não foi aprovado. A questão que se coloca neste momento é a de saber qual o conjunto de requisitos mínimos a ser definido por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado de modo a que a criação de uma contribuição financeira não seja considerada organicamente inconstitucional por violação da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, enquanto não existir o mencionado regime geral.

### ***5.1.2. Matérias sujeitas à reserva relativa da Assembleia da República até à adopção do regime geral***

No acórdão n.º 365/2008, debruçando-se mais concretamente sobre a taxa de regulação e supervisão da ERC, o Tribunal Constitucional desenvolveu a seguinte linha argumentação: no caso concreto, não se colocam as dúvidas resultantes da falta de aprovação pela Assembleia da República de um regime geral "das contribuições financeiras a favor de entidades públicas", porque os Estatutos da ERC, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, contêm "*normação primária*" sobre a matéria.

Segundo o mesmo Acórdão, a Assembleia da República, permitiu na alínea b) do artigo 50.º daquela Lei a cobrança de "*taxas e outras receitas ... junto das entidades que prosseguem actividades no âmbito da comunicação social*", e determinou no n.º 1 do mesmo artigo 50.º que "*os critérios de incidência, os requisitos de isenção e o valor das taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC*" fossem "*definidos por decreto-lei*". E determinou que "*as taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC serão suportadas pelas entidades que prosseguem actividades de comunicação social, independentemente do meio de difusão utilizado, na proporção dos custos necessários à regulação das suas actividades*".

O Tribunal considerou ainda que "*[a]o apontar-se como critério de referência da determinação do montante destas taxas os custos da ERC no exercício da sua acção corrente de regulação das actividades de comunicação social, não oferece dúvidas que o disposto quanto a 'taxas' nos artigos 50.º e 51.º, dos Estatutos da ERC, aprovados pela Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, abrange a 'taxa de regulação' que veio a ser prevista no artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho*". E que, "*[a]pesar do*



*artigo 51º, n.º 1, dos Estatutos da ERC, conferirem ao Governo a possibilidade de definir, por acto legislativo ‘os critérios de incidência, os requisitos de isenção e o valor das taxas devidas como contrapartida dos actos praticados pela ERC’, isso não impediu que a Assembleia da República, nos n.ºs 2, 4 e 5, do mesmo artigo”, enunciasse um conjunto de regras gerais a que deveria obedecer a criação das referidas “taxas”, nomeadamente (i) exigindo que as mesmas fossem fixadas de forma objectiva, transparente e proporcionada, (ii) estipulando que fossem suportadas pelas entidades que prosseguem actividades de comunicação social, independentemente do meio de difusão utilizado, na proporção dos custos necessários à regulação das suas actividades e (iii) referindo que as “taxas” são liquidadas semestralmente, em Janeiro e Julho, com excepção daquelas que sejam inferiores ao salário mínimo nacional, as quais são liquidadas anualmente em Janeiro.*

De salientar que o Tribunal Constitucional desvalorizou totalmente a expressão “como contrapartida” utilizada do diploma que regula os tributos da ERC, ao afirmar que o Legislador a utilizou em sentido amplo. Julga-se que, com esta posição, o Tribunal minou o alicerce em que assentava a construção da “lógica de troca” e da natureza “paracomutativa” que Sérgio Vasques convoca para fundamentar o recurso ao princípio da equivalência<sup>159</sup>.

O Tribunal considerou, assim, que *“a Assembleia da República, além de apontar os princípios gerais que devem presidir à fixação das taxas a favor da ERC, determinou a sua incidência, o âmbito dos seus sujeitos passivos, o critério para a fixação do seu valor e até os prazos para o seu pagamento”*. E que *“[e]sta normaçoão parlamentar ... é suficiente para, relativamente a esta concreta taxa, se considerarem atingidos os objectivos constitucionais visados com a exigência de um regime geral das contribuições financeiras a favor de entidades públicas”* porque *“os representantes directos do povo tiveram intervenção na definição dos princípios e das regras elementares respeitantes aos elementos essenciais da taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, prevista nos artigos 3.º, n.º 3, a), e 4.º, do Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, pelo que, sendo esta uma “contribuição financeira a favor de entidade pública”, a sua consagração em decreto-lei não fere a exigência de reserva de lei formal imposta no artigo 165.º, n.º 1, i), da C.R.P., não sofrendo as normas aí contidas de inconstitucionalidade orgânica”*.

Ou seja, o Tribunal considerou neste caso que, para efeitos do cumprimento, pela taxa de regulação e supervisão da ERC, da reserva relativa de competência legislativa quanto ao

---

<sup>159</sup> Vasques, S. (2008), 172 e ss; Vasques, S. (2008a), 32-34.

regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, foi suficiente o estabelecimento pela Assembleia da República dos princípios sobre a sua incidência objectiva e subjectiva, o critério para a fixação do seu valor e os prazos para o seu pagamento.

Como se constata do cotejo destes parâmetros com o regime que a Constituição exige no n.º 2 do artigo 103.º para a criação de impostos, o Tribunal Constitucional acabou por contentar-se com uma solução substancialmente menos exigente do que a estabelecida na Lei Fundamental para a criação dos impostos. O Tribunal parece ter ido, assim, ao encontro do que era pretendido pelo Legislador Constitucional de 1997: sujeitar a criação de contribuições financeiras à prévia definição parlamentar dos seus contornos gerais e não todo o regime do tributo.

O Tribunal considerou suficiente que o parlamento se pronunciasse apenas quanto a alguns aspectos gerais da taxa de regulação e supervisão com os quais teve de conformar-se o decreto-lei que, ao abrigo da referida Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, efectivamente criou o tributo. As matérias tratadas na mesma Lei permitem delinear minimamente o tributo em aspectos que são essenciais para os sujeitos passivos, pelo carácter invasivo da esfera patrimonial de cada um que revestem, como sejam a incidência objectiva e subjectiva e os critérios para determinação do valor do tributo. Já mais discutível quanto à essencialidade será a questão dos prazos de pagamento, igualmente tratada pela mesma Lei – aliás, o próprio Tribunal até usou uma expressão, quando se referiu a este aspecto, que indicia que também considerou supérflua a sua inclusão na lei (*“e até os prazos para o seu pagamento”*).

Diríamos, pois, com base no referido Acórdão, que, até à aprovação do futuro regime geral das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, será suficiente, para cumprimento da reserva de competência legislativa da Assembleia da República, que esta delineie a incidência objectiva e subjectiva do tributo e o critério de determinação do respectivo valor. Não subscrevemos, por isso, a posição de Cardoso da Costa, segundo a qual, enquanto não houver regime geral, estes tributos podem continuar a ser criados por mero decreto-lei nem subscrevemos a posição oposta, defendida por Sérgio Vasques,

segundo a qual, até à aprovação do regime geral, as contribuições financeiras teriam de ser criadas e definido o seu regime por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado.

## **5.2. O princípio da igualdade**

Procuraremos agora avaliar as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, sob a perspectiva do princípio da igualdade e do parâmetro de aferição desta, quando à medida do tributo<sup>160</sup>.

### **5.2.1. Considerações gerais**

O princípio da igualdade constitui um dos pilares fundamentais do direito tributário. O mesmo encontra-se consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa e tem aplicação transversal, inclusivamente em matéria tributária. No essencial, este princípio postula que se trate de modo igual o que é igual e se trate de modo diferente o que é objectivamente diverso<sup>161</sup>.

Em termos gerais e segundo os ensinamentos – concordantes no essencial – de Gomes Canotilho e Vital Moreira, por um lado, e Jorge Miranda e Rui Medeiros, por outro, o princípio da igualdade comporta três dimensões, a saber: (i) dimensão liberal, (ii) dimensão democrática e (iii) dimensão social, e é um princípio estruturante do Estado de direito democrático e social esboçado no artigo 2.º da nossa Lei Fundamental<sup>162</sup>.

Na primeira das indicadas dimensões, o princípio postula, no n.º 1 do artigo 13.º, a igual posição de todos os cidadãos perante a lei. Desde logo, o princípio regula as relações do cidadão com as entidades públicas e o estatuto social dos cidadãos, bem como impõe

---

<sup>160</sup> Ver, entre outros, os acórdãos do TC: n.º 187/2001, de 02/05/2001 (Propriedade de farmácia e proporcionalidade); n.º 363/2001, de 12/07/2001 (Contribuição Autárquica e igualdade); n.º 211/2003, de 23/04/2003 (CIMSISD, igualdade e presunção); n.º 365/2003, de 14/07/2003 (Taxa municipal, imposto/taxa, igualdade e proporcionalidade); n.º 354/2004, de 19/04/2004 (Taxa municipal, imposto/taxa, igualdade e proporcionalidade); n.º 321/2004, de 05/05/2004 (taxa urbanística e igualdade).

<sup>161</sup> Franco, A.L.S. (1982), 308 e ss; Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 333 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 220 e ss.

<sup>162</sup> Franco, A.L.S. (1982), 308 e ss; Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 336 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 220 e ss.

medidas negativas e positivas tendo em vista a igualização da posição dos cidadãos. Para o efeito, o princípio exige uma igual dignidade social de todos os cidadãos, independentemente da sua condição social, económica, cultural e política, e a proibição situações de tratamento ou consideração social discriminatórias.

Para o efeito, na segunda parte do n.º 1 do artigo 13.º, é proclamada a igualdade dos cidadãos perante a Ordem Jurídica e recusado o estabelecimento de diferentes classes jurídicas, com diferentes direitos e deveres, designadamente com fundamento no nascimento, no sexo, na raça ou na posição social. Este aspecto assume particular relevância na disciplina das relações das entidades públicas com os cidadãos e norteia, nomeadamente, toda a actividade administrativa, como se vê do artigo 5.º do Código do Procedimento Administrativo e de vários preceitos da Lei Geral Tributária, de que avulta o seu artigo 55.º.

Na sua dimensão democrática, o princípio implica a generalidade da atribuição de benefícios e da imposição de deveres ou encargos. Aqueles devem beneficiar todos; estes devem recair sobre todos. Em regra, não podem, por isso, ser estabelecidos benefícios ou privilégios de uns cidadãos relativamente a outros nem podem ser estabelecidos prejuízos de uns cidadãos relativamente a outros.

Esta dimensão implica a igualdade na participação no exercício do, e no acesso ao, poder político, bem como no acesso aos cargos públicos.

A mesma dimensão do princípio postula ainda duas vertentes negativas e uma positiva, a saber: (i) a proibição do arbítrio, (ii) a proibição da discriminação negativa e (iii) a obrigação de diferenciação ou de discriminação positiva. Na primeira das indicadas vertentes, o princípio da igualdade funciona como um mecanismo de controlo negativo, no sentido de não permitir o tratamento arbitrário, como desigual, daquilo que é igual nem o tratamento arbitrário, como igual, do que é desigual. Em suma, nesta perspectiva, o princípio da igualdade postula que se trate de modo igual o que é igual e de modo desigual o que é diferente, aqui residindo o limite da liberdade de conformação do legislador. E exige o tratamento proporcionalmente igual ou proporcionalmente desigual nas situações

relativamente iguais ou relativamente desiguais<sup>163</sup>. No que se refere às diferenças de tratamento, o ponto é que as mesmas disponham de fundamento material adequado ou suficiente e, por isso, não sejam arbitrárias ou desprovidas de razoabilidade, tendo em conta a natureza das coisas, a consciência jurídica da comunidade e o ponto de vista da justiça<sup>164</sup>. O controlo de cada solução normativa, sob a perspectiva da proibição do arbítrio deve partir da identificação do fim que a norma visa atingir e de uma avaliação da suficiência da razoabilidade, pertinência ou fundamento material, da solução adoptada, tendo em conta o fim visado.

O princípio da igualdade na vertente da proibição do arbítrio opera negativamente no sentido da censura das soluções normativas que sejam consideradas flagrante e intoleravelmente desiguais, segundo juízos de valor fundados em critérios objectivos e constitucionalmente relevantes<sup>165</sup>. E opera positivamente no sentido de exigir tratamento proporcionalmente diferenciado para situações factualmente diferentes<sup>166</sup>. Actualmente há quem defenda uma postura mais actuante da proibição do arbítrio no sentido de considerar inconstitucional uma solução normativa quando a mesma trate desigualmente dois grupos de cidadãos sem que entre eles existam diferenças que, pela sua natureza e relevância, justifiquem essa diferenciação<sup>167</sup>.

Na segunda vertente, da proibição da discriminação negativa, o princípio proíbe as diferenças de tratamento baseadas nos factores de discriminação considerados ilegítimos pelo n.º 2 do citado artigo 13.º e reclama que as eventuais diferenças de tratamento (i) sejam materialmente justificadas sob as perspectivas da segurança jurídica, proporcionalidade, justiça e solidariedade e (ii) não se fundamentem em qualquer dos factores de discriminação proibidos.

A terceira vertente do princípio, de obrigação de diferenciação e discriminação positiva, exige que as desigualdades de cariz social, económico e cultural sejam mitigadas ou

---

<sup>163</sup> Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 220 e ss.

<sup>164</sup> Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 221-222.

<sup>165</sup> Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 226-229. Acórdão do TC n.º 39/1988.

<sup>166</sup> Cfr. Nota anterior.

<sup>167</sup> Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 224-226.

eliminadas pelas entidades públicas, através de mecanismos de discriminação positiva, de modo a alcançar-se a igualdade material entre os cidadãos.

Em resumo, o princípio da igualdade proíbe as vantagens e as desvantagens ilegítimas. Com efeito, não pode um cidadão, ou um grupo de cidadãos, ser beneficiado relativamente aos demais cidadãos, sem que para isso exista fundamento material bastante, nem podem ser impostos deveres ou encargos a um cidadão, ou grupo de cidadãos, que não são exigidos aos demais cidadãos, sem que exista, também, esse fundamento material.

O princípio da igualdade vincula os poderes legislativo, executivo e judicial do Estado. No primeiro caso, proíbe o arbítrio legislativo e reclama a igualdade dos cidadãos perante a lei e por influência da lei; no segundo, o princípio exige a não discriminação dos cidadãos e a igualdade de tratamento no exercício da actividade administrativa; no terceiro caso, o princípio implica a igualdade de acesso ao direito e à justiça; a igualdade dos cidadãos perante os tribunais e a igualdade na aplicação do direito pelos tribunais.

No âmbito do direito tributário, o princípio da igualdade constitui um limite material, de natureza constitucional, ao poder de conformação do legislador ordinário em matéria de criação e definição dos tributos<sup>168</sup>. O tributo deve ser geral – no sentido de se aplicar a todos os cidadãos – e deve ser uniforme – no sentido de tributar de igual modo que se encontre em idêntica situação e de modo proporcionalmente diverso quem se encontre em situação diversa<sup>169</sup>. Estas regras só podem ser derrogadas com fundamento material bastante. No entanto, tendo em conta a referida liberdade de conformação na escolha pública dos grupos de cidadãos a onerar, bem como da medida do tributo, a probabilidade de funcionamento deste limite material em sede jurisprudencial é relativamente reduzida e com base em fundamentos meramente formais. Julga-se que assim tem acontecido pela ausência de instrumentos adequados de que os tribunais possam lançar mão para concretizar esse controlo.

Sob uma outra perspectiva, a igualdade tributária implica duas vertentes: uma que poderemos chamar de *previsão normativa*, em que o legislador deve escolher como objecto

---

<sup>168</sup> Vasques, S. (2001), 94 e ss; Araújo, F. (2005), 519 e ss; Vasques, S. (2008), 38 e ss; Catarino, J.R. (2008), 43-58; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

<sup>169</sup> Vasques, S. (2001), 94 e ss.

dos tributos o indicador mais adequado de capacidade contributiva ou de benefício, ou custo, no sentido de encontrar uma distribuição generalizada do encargo tributário; outra, que poderemos chamar de *execução*, em que deverá garantir-se que todos os sujeitos passivos abrangidos pela previsão normativa cumprem a sua obrigação tributária. De facto, se todos estiverem abrangidos pela obrigação tributária, mas só alguns a cumprirem, e não existirem mecanismos adequados a garantir esse cumprimento, ainda que coercivamente, continua a verificar-se uma desigualdade material entre esses dois grupos de contribuintes<sup>170</sup>.

E a igualdade material dos cidadãos perante a lei tributária e através da lei tributária é um fim que deve ser prosseguido pelo direito tributário em geral. Assim, esse princípio tem consequências, quer ao nível da previsão normativa e da execução da repartição do encargo tributário quer ao nível da previsão normativa e da execução de todos os procedimentos de quantificação e cobrança do tributo, atenta a proibição dos benefícios de alguns cidadãos relativamente a outros e a proibição das desvantagens de uns cidadãos relativamente a outros.

Violará este princípio qualquer solução normativa que, sem fundamento material bastante, preveja os factos tributários em termos que não garantam a adequada repartição do encargo tributário ou que, sem fundamento material bastante, consagre procedimentos de liquidação e cobrança, voluntária ou coerciva, que permitam a desigualdade material entre sujeitos passivos pertencentes ao mesmo grupo<sup>171</sup>. Por isso, tanto a previsão dos factos tributários como a previsão de todas as operações de liquidação e cobrança do tributo, devem estar sujeitas à influência deste e de outros princípios constitucionais.

O princípio da igualdade tributária releva para as contribuições financeiras em dois aspectos primordiais, que nem sempre a doutrina separa com clareza: por um lado, a determinação do grupo de entidades a tributar – ou, se quisermos, a derrogação materialmente justificada do princípio da generalidade; por outro, a aferição da medida do

---

<sup>170</sup> Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

<sup>171</sup> Cfr. Nota anterior.

tributo – ou o critério de determinação do tratamento igual do que é igual ou proporcionalmente diverso do que é diverso<sup>172</sup>. Vejamos cada um deles:

Quanto à determinação do grupo de entidades a tributar, o princípio da igualdade visa a identificação do grupo de cidadãos sujeito ao tributo. Casalta Nabais refere-se a todos quantos “*se encontrem em condições de tributabilidade ou impositividade*” e a “*todos os pertencentes à categoria dos detentores de capacidade contributiva*”<sup>173</sup>. Ora, tal como resulta dos casos estudados, a identificação do *clube* de sujeitos passivos, no caso das contribuições financeiras, obedece ao princípio do custo, ou do benefício; ou seja, o legislador escolhe como *clube* de sujeitos passivos do tributo o conjunto daqueles que causam os custos, ou aproveitam, da actividade do ente público a favor de quem é criado o tributo<sup>174</sup>. Julga-se que esta solução é pacífica quanto a este aspecto e tem reiteradamente presidido à criação deste tipo de tributos. Note-se que a expressão citada de Casalta Nabais nada retira ao que se disse, na medida em que a mesma é utilizada na perspectiva dos impostos e, por isso, justifica-se que a mesma se refira à capacidade contributiva. No entanto, o que é essencial é exactamente a circunscrição do grupo a tributar. E, nessa perspectiva, para as contribuições financeiras, a circunscrição do grupo, ou *clube*, a tributar deve obedecer ao critério do benefício ou do custo. É, assim, afastado o princípio da generalidade, que caracteriza os impostos, com fundamento no referido critério do custo, ou do benefício<sup>175</sup>.

Aliás, o Tribunal Constitucional, no já referido acórdão n.º 365/2008 sobre a ERC, reconheceu isto mesmo de forma clara e desassombrada, ao considerar que os sujeitos passivos – ou seja, as entidades sujeitas às atribuições de regulação da entidade pública – eram a causa da necessidade [da existência] da ERC, não se detendo, sequer, em grandes ponderações teóricas sobre esta questão. Parece também unânime na doutrina o entendimento no sentido da aceitação da incidência subjectiva destes tributos sobre determinado grupo de sujeitos passivos<sup>176</sup>.

---

<sup>172</sup> Lourenço, L.A.P. (2010), 73-78 e 92-95.

<sup>173</sup> Nabais, J.C. (2004), 438-440.

<sup>174</sup> Vasques, S. (2001), 125 e ss; Vasques, S. (2008), 174 e ss; Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 1095-1096.

<sup>175</sup> Franco, A.L.S. (1982), 314 e ss; Nabais, J.C. (2004), 438 e ss; Catarino, J.R. (2008), 381 e ss,

<sup>176</sup> Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 1096; Vasques, S. (2008), 172 e ss; Nabais, J.C. (2010), 26-32.



Já a aferição da medida do tributo suscita outras questões mais delicadas. Sob esta perspectiva, o que é fundamental é, antes de mais, que todos os sujeitos passivos de determinado tributo sejam tributados segundo o mesmo critério<sup>177</sup>. Diríamos, ainda assim, que este aspecto do princípio da igualdade se desdobra em duas *dimensões*: uma *absoluta* e outra *relativa*.

Na *dimensão absoluta*, parece que o *clube* de sujeitos passivos, considerado na sua globalidade, não deverá contribuir ostensivamente mais – isto é, excessivamente ou arbitrariamente mais – do que o montante da despesa – ou da parte do conjunto das despesas – do ente público que o tributo visa financiar. É, assim, possível sindicar *ab initio* a justeza do tributo lançado, no caso de evidente desproporção entre a despesa do ente público destinada a ser financiada pelo tributo e a receita pelo mesmo gerada.

Quer isto dizer que se, em determinado ano económico, o ente público tem uma necessidade de financiamento, através de certa contribuição financeira, de € 1.000.000, poderá revelar-se excessiva, logo à partida, uma alíquota desse tributo que, tendo em conta o número previsível de sujeitos passivos – descontada a sua possível variação – bem como as demais variáveis que influem no cálculo e determinação do montante do tributo, indicie que a receita gerada vai ser muito superior às necessidades de financiamento, mesmo majoradas por uma possível flutuação motivada por factores de incerteza, como sejam a variação do número de sujeitos passivos, bem como de outros factores que influem no montante do tributo a cobrar. Além disso, é certo que, ao longo de determinado ano económico, poderão ocorrer distorções, designadamente decorrentes de variações da própria actividade prevista, que também poderão, de algum modo, enviesar este aspecto e acentuar ou mitigar o possível excesso de receita. Por isso mesmo nos parece que esta dimensão só poderá funcionar por aplicação do princípio da proibição do excesso ou do arbítrio.

No entanto e como veremos mais adiante, a sindicabilidade *ab initio* poderá funcionar com maior acuidade se forem publicamente disponibilizados outros instrumentos susceptíveis de melhor evidenciarem os objectivos que presidiram à criação do tributo e à sua

---

<sup>177</sup> Vasques, S. (2001), 94 e ss; Nabais, J.C. (2004), 441.

subsistência anual, bem como que permitam controlar o propósito do Legislador ao criar o tributo e o cumprimento por este daqueles objectivos.

Assim, nesta *dimensão absoluta*, o que está em causa é, por um lado, comparar a necessidade de financiamento do ente público com a receita proveniente do tributo e verificar se o eventual excesso de receita é ostensivamente superior, em termos que ultrapassem largamente essa necessidade, já corrigida pelos referidos factores de variação. Por outro, verificar se, no processo de criação do tributo, o Legislador incorreu num qualquer erro que conduza a resultados diferentes – no sentido do prejuízo para os particulares ou empresas – daqueles que eram os objectivos definidos aquando dessa criação ou da sua reavaliação.

Já na *dimensão relativa*, do que se trata é de saber, por um lado, *o que* tributar aos membros do *clube* e, por outro, *quanto* tributar a cada um desses membros, de modo a atingir-se a receita necessária<sup>178</sup>.

No primeiro caso, tratar-se-á de seleccionar a incidência objectiva e a base de cálculo que constituam o melhor indicador tributável, segundo as preocupações que referimos *supra* a propósito da base de cálculo, e que, deste modo, se torne mais facilmente aceite pelos sujeitos passivos.

No segundo caso, tratar-se-á de identificar a alíquota a aplicar à base de cálculo, ou o valor, que deverá identificar o tributo concreto a pagar por cada sujeito passivo., garantindo que quem se encontre em idênticas condições deve ser tributado em idêntica medida e que quem se encontre em diversas condições deve ser tributado em medida proporcionalmente diversa<sup>179</sup>.

É nesta dimensão relativa que entra o princípio da igualdade como parâmetro de aferição da medida do tributo. Com efeito, se não existir variação no contributo de cada membro do *clube* para o custo, ou benefício, da actividade do ente público, *o que* tributar poderá ser o próprio custo, ou benefício, da actividade do ente público e o *quanto* tributar corresponderá ao quociente da divisão do custo, ou benefício, pelo número de membros do *clube*. Nesta

---

<sup>178</sup> Vasques, S. (2001), 122-124; Sanches, J.L.S. (2007), 212; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

<sup>179</sup> Catarino, J.R. (2008), 381 e ss.

hipótese, caberá aferir se existe equivalência entre o tributo cobrado a cada um e a quota-parte de cada um naquele custo, ou benefício.

Porém, se *o que* tributar for certo indicador variável – inerente, ou não, à actividade do sujeito passivo – como é, por exemplo, o caso dos prémios de determinados seguros, o *quanto* tributar igualmente variará de sujeito passivo para sujeito passivo e, neste caso, o que interessará apurar é se o tributo cobrado a cada um varia na proporção da sua capacidade contributiva revelada através desse indicador tributável.

Para ser operativo, o princípio constitucional da igualdade em matéria tributária, na *dimensão relativa* que referimos *supra*, carece de um parâmetro de aferição, no sentido de poder verificar-se se, à luz desse parâmetro, dois contribuintes em idênticas condições de facto foram tratados de modo igual ou se dois contribuintes em diversas situações de facto foram tratados de modo proporcionalmente diverso. Fundamentalmente, o parâmetro pode revestir uma de duas vertentes: a capacidade contributiva, ou critério do sacrifício, por um lado, e a equivalência, ou critério do benefício, utilidade, troca, por outro<sup>180</sup>.

A teoria do benefício, ou do custo, ou da equivalência, alicerçada na teoria do contrato entre o Estado e o cidadão, foi afastada como parâmetro de igualdade para os impostos mais importantes com base em quatro ordens de razões, a saber: (i) o critério do benefício aplicado à protecção dispensada pelo Estado aos seus cidadãos, ainda que aplicado proporcionalmente ao rendimento ou património de cada sujeito passivo, não revelaria adequadamente a capacidade dos contribuintes para suportarem o pagamento de tributos; (ii) nos tributos mais importantes, existe a objecção da praticabilidade, na medida em que não só existem benefícios proporcionados pelo Estado que não devem ser tributados, como também na maioria dos casos é impossível determinar, ainda que em termos aproximados, qual o benefício que cada contribuinte recebeu do Estado e, consequentemente, qual o tributo que, correspectivamente a esse benefício individual, deverá ser suportado pelo contribuinte; (iii) este critério também não se coaduna com a actual filosofia do Estado e com o dever de pagar impostos independentemente do benefício retirado por cada contribuinte da actuação pública; (iv) o facto de este critério

---

<sup>180</sup> Nabais, J.C. (2004), 345, 449 e ss, 473 e ss; Araújo, F. (2005), 534-536; Vasques, S. (2008), 445 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

apenas permitir impostos proporcionais, quando é certo que é geralmente entendido que as vantagens que o Estado disponibiliza aos cidadãos são mais que proporcionais aos rendimentos destes<sup>181</sup>.

Não obstante, são reconhecidas potencialidades à equivalência, enquanto parâmetro de aferição da igualdade, no que respeita aos designados tributos causais ou bilaterais<sup>182</sup>.

Por seu turno, a teoria da capacidade contributiva ou do sacrifício, assenta na capacidade pessoal de suportar o sacrifício patrimonial que implica o pagamento de impostos, revelada quer através desse pagamento, com prejuízo para a satisfação das necessidades pessoais, quer através do património remanescente para fazer face às necessidades pessoais do contribuinte. A igualdade em matéria tributária será assim a imposição aos diversos sujeitos de sacrifícios da satisfação de necessidades pessoais, em prol do pagamento de tributos a favor do Estado, que sejam considerados materialmente iguais.

Tal como acontece com a vertente da equivalência, também a capacidade contributiva tem limitações que decorrem de objecções como as seguintes: (i) a impossibilidade de medir o sacrifício efectuado por cada contribuinte, visto que a perda de utilidade que o mesmo poderia retirar de certa parte do seu património é essencialmente psicológica e não mensurável em termos numéricos, sendo certo que a mesma quantia paga por duas pessoas diferentes, ainda que com agregados familiares e situações económicas idênticos, pode representar um sacrifício diferente, além de que podem ocorrer outras variáveis que impedem nesta medição; (ii) a inexistência de um conceito unívoco de igualdade de sacrifícios, podendo, pelo menos, existir: uma teoria do igual sacrifício total, segundo a qual cada contribuinte deve ter uma perda de utilidade igual à dos demais contribuintes; uma teoria do igual sacrifício proporcional, de acordo com a qual a relação entre a fracção da utilidade paga ao Estado e a utilidade total decorrente do rendimento cada contribuinte seja igual à relação entre a fracção da utilidade e a utilidade total dos demais contribuintes; e (iii) uma teoria do igual sacrifício marginal, segundo a qual o sacrifício de cada contribuinte implique que a última unidade paga deve representar o mesmo sacrifício para todos os

---

<sup>181</sup> Xavier, A. (1974), 107 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 317 e ss; Vasques, S. (2001), 110 e ss; Nabais, J.C. (2004), 449 e ss; Sanches, J.L.S. (2007), 227 e ss; Catarino, J.R. (2008), 383 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

<sup>182</sup> Vasques, S. (2001), 110 e ss; Nabais, J.C. (2004), 264; Araújo, F. (2005), 534-536; Vasques, S. (2008), 445 e ss; Nabais, J.C. (2010), 26-32; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

contribuintes<sup>183</sup>. Tendo em conta que a teoria do igual sacrifício marginal não nos dá a medida da progressividade, existe quem entende que a mesma poderia conduzir a impostos confiscatórios<sup>184</sup>.

Existem ainda críticas de natureza jurídica como sejam o carácter vazio, indeterminado, equívoco ou ambíguo, do conceito de capacidade contributiva, na medida em que o mesmo pressupõe que cada um pague o que pode, sem que esteja definido o que é que cada um pode pagar, deixando-se esta definição ao arbítrio do legislador<sup>185</sup>.

Pesem, embora, as referidas críticas, o certo é que a capacidade contributiva tem feito o seu caminho e é considerado desde finais do Século XX, ainda que com diversas vozes discordantes de peso, como princípio fundamental da tributação justa ou como princípio fundamental de uma tributação socialmente justa<sup>186</sup>.

Discute-se, a propósito do âmbito objectivo de aplicação do princípio da capacidade contributiva, se este é aplicável apenas aos impostos ou também pode ser aplicado a outras espécies tributárias, como é o caso das taxas. Há quem, opondo-se a essa possibilidade, defenda que, por um lado, a estrutura do facto tributário no imposto e na taxa são distintos. Enquanto no caso do imposto existe uma estrutura contributiva em que o facto tributário é recortado pela actividade do contribuinte e não pela actividade da entidade pública a quem é devido o tributo – porque é completamente alheio à actividade desta, como é o caso dos impostos, ou porque, ainda que relacionado com tal actividade da entidade pública, a mesma actividade não é decisiva para a estrutura contributiva do tributo, como ocorre com as contribuições ou tributos especiais – já no caso das taxas existe uma estrutura comutativa ou retributiva, porque o facto tributário é executado pela entidade pública a quem se destina o tributo e este tem por finalidade remunerar aquela actividade.

Por outro, a aplicação às taxas do critério da capacidade contributiva esbarra ainda com outras dificuldades. Desde logo, porque o mesmo pressupõe uma ablação de património de

---

<sup>183</sup> Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss; Catarino, J.R. (2008), 383 e ss.

<sup>184</sup> Nabais, J. C. (2004), 454; Catarino, J.R. (2008), 389, criticam este entendimento.

<sup>185</sup> Contra estas críticas, Nabais, J. C. (2004), 459-460; Catarino, J.R. (2008), 395 e ss.

<sup>186</sup> Nabais, J. C. (2004), 455-456; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.

acordo com determinada alíquota, que geralmente se expressa numa percentagem, pelo que a mesma dificilmente é aplicável a factos tributários realizados pela administração e que não se expressem em valores monetários ou que não tenham relação com o facto tributário, suscitando-se a dificuldade de determinar o nível de ablação da riqueza do contribuinte.

O campo de eleição do princípio da capacidade contributiva são os impostos – e, como vimos, as contribuições e tributos especiais com estrutura contributiva em que não releve decisivamente a actividade do ente público – e dentro deles, os impostos directos, embora o princípio também possa aplicar-se nos impostos indirectos.

O sistema fiscal português assenta primordialmente na capacidade contributiva, como se vê dos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa, e das referências que neles são feitas ao rendimento do agregado familiar, como medida da tributação das pessoas singulares, e ao rendimento real, como medida da tributação das empresas.

Por determinação constitucional, a estruturação do sistema assente na capacidade contributiva, implica a escolha, pelo legislador ordinário, como factos tributários, daquelas circunstâncias da vida que sejam susceptíveis de revelar menor ou maior grau de capacidade contributiva. Ao estipular, no n.º 1 do artigo 104.º, que “[o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, a Constituição determinou, desde logo, que: (i) o tributo iria incidir sobre os rendimentos globais do agregado familiar, descontados (de parte) das suas necessidades; (ii) o mesmo procuraria cumprir a obrigação de diferenciação exigida pelo princípio da igualdade, no sentido de diminuir as desigualdades, através da progressividade; (iii) apenas existirá um imposto sobre o rendimento<sup>187</sup>.

Também ao determinar, no n.º 2 do mesmo artigo 104.º, que “[a] tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”, o legislador constitucional uma vez mais pretendeu que o tributo assente, em regra, no resultado do balanço entre receitas e despesas fiscalmente aceitáveis, ou seja, no seu lucro, enquanto manifestação de capacidade contributiva e medida da tributação<sup>188</sup>.

---

<sup>187</sup> Sanches, J.L.S. (2007), 227 e ss.

<sup>188</sup> Sanches, J.L.S. (2007), 230 e ss.

No n.º 3 do artigo citado, o legislador constitucional determinou que “[a] tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”, afluindo uma vez mais a intenção de cumprimento da obrigação de diferenciação a que aludimos *supra*, imposta pelo princípio da igualdade, embora o termo *património* venha sendo utilizado pelo legislador ordinário num sentido mais restrito – geralmente, apenas enquanto património imobiliário – do que o sentido que poderá ser utilizado para abarcar todo o conjunto de bens e direitos de determinado titular e que, apesar de tudo, encaixa no comando constitucional. Não cabe no âmbito deste trabalho explorar uma eventual inconstitucionalidade por omissão decorrente da tributação de apenas parte do património e, nessa medida, se atingir uma menor igualdade entre os cidadãos<sup>189</sup>.

Por último, o n.º 4 do mesmo artigo 104.º refere que “[a] tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”. Uma vez mais está aqui em causa a tributação da capacidade contributiva revelada na aquisição destes bens e uma preocupação de justiça social e de igualização, decorrente da oneração – em termos agravados, diríamos nós – dos consumos de luxo. Naturalmente que poderão suscitar-se questões de eficiência desta preocupação redistributiva, decorrentes do aumento da banda da taxa do Imposto sobre o Valor Acrescentado<sup>190</sup>.

Veremos de seguida cada uma destas duas vertentes e procuraremos apurar qual a mais adequada para aferição da igualdade, quanto à medida do tributo, no caso das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

### **5.2.2. A vertente da capacidade contributiva**

A capacidade contributiva constitui o termo de comparação para a determinação da igualdade ou desigualdade de tratamento em termos tributários<sup>191</sup>. Quer isto dizer que a tributação deve ser igual segundo a capacidade contributiva de cada um. Por isso, estão sujeitos a tributo os que disponham da capacidade contributiva, identificada na lei como tributável, e dela estão isentos aqueles que dessa capacidade não disponham; e devem

---

<sup>189</sup> Sanches, J.L.S. (2007), 231 e ss.

<sup>190</sup> Sanches, J.L.S. (2007), 234.

<sup>191</sup> Campos, D.L. & M.H.N.L. Campos (1996), 130-135.

contribuir na mesma medida aqueles que disponham de idênticas capacidades contributivas (igualdade horizontal) ou em medidas diferentes os que disponham de capacidades contributivas diferentes (igualdade vertical). Decorre, pois, do exposto que a capacidade contributiva constitui mais uma aplicação do sentido e alcance do princípio da igualdade ao direito tributário e serve de instrumento de medida, ou termo de comparação, para aferição do respeito pelo princípio da igualdade em matéria tributária. A capacidade contributiva não carece de preceito constitucional que expressamente a preveja, sendo suficiente, para ser operativo, a sua guarida como consequência do princípio geral da igualdade, articulado com os princípios e preceitos constitucionais inerentes ao Estado de Direito, à “Constituição Fiscal” e aos direitos fundamentais<sup>192</sup>.

Como se referiu *supra*, além de ter o seu campo de eleição nos impostos e, dentro destes, nos impostos directos, o princípio da capacidade contributiva é também adequado para espécies tributárias com estrutura contributiva, isto é, aquelas em que o facto tributário seja praticado pelo sujeito passivo ou que, sendo praticado pela administração, a actividade desenvolvida por esta não se revele decisivamente influenciadora da estrutura do tributo<sup>193</sup>.

Analisaremos, de seguida, os casos acima estudados a esta luz, a fim de aferir da adequação da aplicação do princípio a esses tributos.

a) Assim, no que se refere à taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, verifica-se que, tal como se encontra desenhado o tributo, o mesmo parece pretender variar tendo em conta a maior ou menor actividade da entidade pública a favor de quem foi criado, provocada pelos sujeitos passivos de acordo com as categorias e subcategorias em que se inserem. De facto, a distribuição dos sujeitos passivos pelas diversas categorias e subcategorias e pelos valores fixos que lhes correspondem, decorre, no dizer da lei, da maior ou menor intensidade da actividade de regulação por parte da ERC exigida pela natureza de cada meio de comunicação social e, dentro destes, por cada órgão de comunicação social, atento seu âmbito.

---

<sup>192</sup> Xavier, A. (1974), 107 e ss; Franco, A.L.S. (1982), 317 e ss; Vasques, S. (2001), 97 e ss; Sanches, J.L.S. (2007), 227 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss; Nabais, J.C. (2010), 149 e ss; Lourenço, L.A.P. (2010), 73 e ss.

<sup>193</sup> Nabais, J.C. (2004), 474-475; Sanches, J.L.S. (2007), 58 e ss; Nabais, J.C. (2010), 149 e ss; Sanches, J.L.S. (2010), 19 e ss.



Só que, por um lado, essa actividade não influi decisivamente na estrutura do tributo. Com efeito, a mesma é meramente estimada e poderá ser efectivamente prestada, ou não, sem que daí resulte uma devolução ao sujeito passivo do tributo que este pagou e que não teve contrapartida. Não se trata, por isso, da actividade concretamente desenvolvida e imediatamente disponibilizada pelo ente público e que, porque o foi, implica o pagamento pelo sujeito passivo que dela beneficiou. Além disso, se um ou mais sujeitos passivos do tributo optarem por não o pagar, ainda assim, a ERC continuará a desenvolver a sua actividade de regulação e supervisão, na medida em que não existe uma relação sinalagmática entre o pagamento do tributo e o desenvolvimento da actividade da entidade pública a favor de quem o mesmo é criado, não havendo lugar à invocação de uma *excepção do não cumprimento*.

Por outro e como se referiu *supra*, desconhece-se, porque o Decreto-Lei n.º 103/2006, de 7 de Junho, não o clarifica, qual o valor orçamental destinado a ser financiado pela receita desta contribuição financeira e qual o critério de distribuição desse valor por cada categoria e por cada subcategoria de sujeitos passivos, de modo a chegar-se ao número de unidades de conta processual fixados para cada categoria ou subcategoria.

Ora, a circunstância de se desconhecem aqueles elementos essenciais para determinar a justeza da proporção entre os tributos exigidos a cada sujeito passivo dentro de cada categoria e subcategoria, bem como o facto de não ser forçoso que a actividade da entidade pública possa efectivamente ocorrer, implicam que a aferição da igualdade na repartição do encargo não possa fazer-se mediante recurso à vertente da equivalência.

De facto, a justeza da repartição do tributo pelos sujeitos passivos acaba por buscar-se, não com base na maior ou menor exigência de actividade de regulação e supervisão por parte da ERC, segundo os meios de comunicação e as respectivas subcategorias em função da intensidade dessa actividade, mas sim na capacidade contributiva que acaba por presumir-se tendo em consideração os maiores ou menores âmbito e cobertura de cada um dos meios de comunicação social.

Mesmo o enquadramento dos vários sujeitos passivos em categorias e subcategorias apenas indicia que existe da parte do legislador uma preocupação no sentido de os mesmos pagarem o tributo de acordo com a sua presumida capacidade contributiva e não na maior

ou menor actividade causada, ou aproveitada, pelo sujeito passivo. E, neste sentido, essa inclusão parte do princípio de que, por exemplo, quem é proprietário de uma estação de televisão tem maior capacidade contributiva do que quem é proprietário de um jornal e na presunção de que quem é proprietário de um jornal de âmbito local tem menor capacidade contributiva do que quem é proprietário de um jornal de âmbito nacional.

Ou seja, na falta dos elementos que as exigências de transparência impõem e que permitam compreender porque é que os sujeitos passivos enquadráveis em determinada subcategoria pagam determinado número de unidades de conta processual e porque é que os da subcategoria de idêntico nível de outra categoria pagam um valor substancialmente diferente, terá de concluir-se que as referidas categorias e subcategorias constituem meros índices de capacidade contributiva. Terá maior capacidade contributiva o sujeito passivo da área da imprensa que se encontre na subcategoria de regulação alta, por ser uma publicação periódica de informação geral, diária a semanal, de âmbito nacional ou uma agência noticiosa, e por esse facto, susceptível de gerar maiores rendimentos da sua actividade, do que uma publicação periódica de informação geral, diária a semanal, de âmbito regional, uma publicação de informação especializada, diária a semanal, de âmbito nacional ou do que uma publicação periódica de informação geral ou especializada que não se inclua em nenhuma das demais subcategorias ou uma publicação periódica doutrinária.

De salientar, por outro lado, que, salvas situações excepcionais em que a contribuição financeira seja a única fonte de receita da entidade pública, sempre seria problemática a aferição da igualdade desta contribuição financeira segundo o princípio da equivalência. É que, em geral, não existe uma equivalência aproximada, nem sequer grosseiramente aproximada, entre o valor pago por cada sujeito passivo ou cada *clube* de sujeitos passivos, segundo o meio de comunicação em causa, e a actividade de supervisão e regulação desenvolvida pela ERC em benefício desse sujeito ou desse *clube*, porque não só existem outras fontes de receita que igualmente financiam a mesma actividade, como também, por vezes, as contribuições financeiras, tal como os demais tributos, podem ter associadas a uma ou mais finalidades extrafiscais, que ainda tornam mais problemática essa aferição.

Acresce ainda que, no caso vertente e se se pretendesse a aferição da igualdade através do princípio da equivalência, ainda assim existiria dificuldade nessa tarefa, porque não seria

pelo facto de dois sujeitos passivos se enquadrarem na mesma subcategoria de determinada categoria que a actividade de regulação e supervisão da ERC teria a mesma intensidade relativamente a ambos.

Tome-se o exemplo de dois jornais da mesma subcategoria, um com maior e outro com menor tiragem. Em princípio, poderia argumentar-se que a maior ou menor tiragem não tem influência na actividade da ERC porque esta, em rigor, deveria supervisionar cada edição de cada um dos jornais, independentemente do número de exemplares vendidos. Ou seja, em ambos os casos, o que a ERC avaliaria e controlaria seria cada número do jornal, não havendo maior controlo para o jornal que tivesse maior tiragem. Todavia, não é assim. Com efeito, já se demonstrou *supra* quanto maior for a tiragem do jornal, maior o potencial de actividade por parte da ERC. Basta pensar, por exemplo, na actividade relacionada com o exercício do direito de resposta e com o cumprimento da Lei de Imprensa: quanto maior for a tiragem de um jornal, maior o risco de o mesmo poder suscitar o exercício do direito de resposta por parte de quem é visado na notícia e por parte dos leitores desse jornal e o risco das potenciais queixas à ERC, bem como maior poderá ser o potencial de lesão dos direitos dos cidadãos, nomeadamente dos direitos de personalidade.

Se o legislador pretendesse uma verdadeira equivalência, teria, no mesmo exemplo, estabelecido um valor unitário por cada número do jornal e podia, mesmo, ter estabelecido certos escalões em função do número de páginas de cada jornal a avaliar e controlar, bem como em função de certos escalões de tiragem. E o tributo só seria devido se e quando a ERC analisasse esse concreto número do jornal; caso não o fizesse, o tributo não seria devido. Porém, não é isso que acontece no caso vertente, em que o tributo é devido independentemente de a ERC desenvolver em concreto a referida actividade.

Aliás, julga-se, em todo o caso, que a simples avaliação e controlo de cada número do jornal não esgotaria toda a actividade de supervisão e regulação desenvolvida pela ERC, pelo que também esta não seria uma solução adequada de repartição da carga tributária.

Parece, assim, que o legislador apenas pretendeu distribuir a carga tributária com base na capacidade contributiva revelada pela inclusão de cada sujeito passivo em certa subcategoria de uma dada categoria, determinada segundo o meio de comunicação em

causa. Esta categorização tem mais a ver com essa capacidade presumida do que com a actividade de regulação e supervisão que a ERC desenvolve relativamente a cada sujeito passivo ou a cada categoria ou subcategoria de sujeitos passivos.

Mesmo o facto de, no caso da rádio local, se estabelecer uma diferenciação por escalões, apenas introduz uma preocupação adicional de proporcionalidade, mas que não é decisiva para a determinação do parâmetro de aferição da igualdade.

Temos, assim, por inadequada a aferição da igualdade segundo o princípio da equivalência, no caso concreto. Julga-se também que o critério de aferição pelo princípio da capacidade contributiva acaba por ser mais adequado do que o princípio da equivalência, na medida em que não só este tributo não é a única fonte de receita da ERC, como também é difícil apurar qual foi o critério, utilizado pelo legislador, de determinação do tributo a pagar por cada sujeito passivo, em função da sua inclusão em certa subcategoria de determinada categoria. Além disso, desconhece-se qual a parte dos custos inerentes à actividade da mesma entidade que são criados ou aproveitados por cada categoria de sujeitos passivos. Por isso, na falta desses elementos, a aferição do cumprimento do princípio da igualdade quanto à medida do tributo em causa só poderá fazer-se segundo o princípio da capacidade contributiva, revelada pela inclusão em certa subcategoria de uma dada categoria. Afigura-se, assim, mais apropriada neste caso a aferição segundo o princípio da capacidade contributiva, porque assenta na presunção de que quem, dentro de certo meio de comunicação social, se encontra inserido numa subcategoria mais elevada, tem maior capacidade contributiva e, por isso, pode pagar mais, do que quem se encontra numa subcategoria menos elevada e, por isso, pode pagar menos.

b) Analisemos, agora, as taxas de supervisão contínua a favor da CMVM. Como referimos *supra*, existem taxas a favor desta entidade que têm apenas um valor fixo, outras que têm uma base *ad valorem* e outras ainda que têm base *ad valorem* e limites mínimos e ou máximos.

Se, no que respeita aos tributos que correspondem apenas a um valor fixo, pode aceitar-se que a igualdade seja aferida em função do princípio da equivalência, parece que tal já não será possível no que se refere aos tributos que consistam numa certa percentagem ou permissão de determinado volume de negócios, independentemente de estar balizada ou não por limites mínimos e ou máximos. Com efeito, no primeiro caso, parece possível

aferir se – descontados os problemas de extrafiscalidade e concorrência de outras receitas que já referimos – existe equivalência jurídica entre o valor fixo estabelecido e a actividade de supervisão contínua – desde que seja possível determinar em concreto qual a actividade desenvolvida pela CMVM para o *clube* de sujeitos passivos desse tributo.

Já no segundo caso essa aferição não parece adequada, tanto nas situações em que a taxa é apurada segundo uma percentagem ou permilagem, como nos casos em que é aplicado um valor mínimo ou máximo.

Na verdade e como referimos *supra*, o artigo 3.º da Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, na sua redacção actual, prevê, nomeadamente, que cada instituição de crédito, sociedade financeira de corretagem ou sociedade corretora registada junto da CMVM, deve a esta Comissão uma taxa mensal, pela respectiva supervisão contínua, no valor de 0,0075% do montante correspondente aos valores mobiliários registados ou depositados em contas abertas junto dela no último dia de cada mês, não podendo a colecta ser inferior a € 750 nem superior a € 30.000. Como se constata, embora se diga que o tributo é devido *pela respectiva supervisão contínua*, o certo é que verdadeiramente esta actividade não é decisiva na estrutura do tributo, porque o que é efectivamente decisivo e tributado são os valores mobiliários registados ou depositados no último dia de cada mês em contas abertas junto de cada sujeito passivo.

A única relação entre a base de incidência objectiva do tributo e a actividade da CMVM a favor do *clube* de sujeitos passivos desse tributo decorre apenas da presunção de que quanto maior for a actividade desenvolvida pelos sujeitos passivos evidenciada pelos valores mobiliários registados ou depositados em cada mês, maior será a actividade de supervisão contínua que a CMVM terá de desenvolver. O que, apesar de tudo, é objecto do tributo é a capacidade contributiva demonstrada por parte dos sujeitos passivos através dos referidos índices da actividade pelos mesmos desenvolvida, que faz presumir a inerente riqueza decorrente das comissões que podem ser cobradas por esses agentes económicos aos seus clientes<sup>194</sup>.

---

<sup>194</sup> Vasques, S. (2008), 493 e ss, considera que a base de incidência *ad valorem* não é adequada para estes tributos.

Por seu turno, o artigo 4.º da mesma Portaria, dispõe que, em regra, pela supervisão contínua, as instituições de investimento colectivo devem pagar à CMVM uma taxa mensal incidente sobre o valor líquido global, correspondente ao último dia de cada mês, de cada um dos fundos por elas geridos, no valor de: (a) 0,0067‰, no caso dos fundos de tesouraria, dos fundos do mercado monetário e dos fundos de titularização, com os limites mínimos de € 100 e máximo de € 10.000; (b) 0,0133‰, no caso dos fundos de investimento mobiliário, na forma societária ou contratual, não referidos na alínea anterior, e dos fundos de capital de risco, com os limites mínimo de € 100 e máximo de € 10.000; (c) 0,0266‰, no caso dos fundos de investimento imobiliário, com os limites mínimo de € 200 e máximo de € 20.000; (d) 0,03‰, no caso de outras instituições de investimento colectivo não referidas nas alíneas anteriores, nomeadamente fundos especiais de investimento, com os limites mínimo de € 200 e máximo de € 20.000.

Uma vez mais e apesar de se dizer que o tributo é devido pela respectiva *supervisão contínua*, o certo é que verdadeiramente o que é tributado são os valores líquidos globais no último dia de cada mês de cada fundo gerido por cada sujeito passivo. Também aqui, a actividade de *supervisão* desenvolvida pela CMVM não é decisiva para a estrutura do tributo; o que é decisivo nessa estrutura é a actividade desenvolvida pelos sujeitos passivos, evidenciada pelos valores globais líquidos de fundos pelos mesmos geridos em cada mês. Este facto é que demonstra capacidade contributiva por parte dos sujeitos passivos para pagamento do tributo, decorrente dos presumíveis rendimentos que os mesmos sujeitos podem retirar dessa actividade.

Também neste caso apenas existe uma presumível relação entre a actividade da CMVM a favor do *clube* de sujeitos passivos desse tributo e a actividade desenvolvida pelos mesmos sujeitos, evidenciada pelos valores globais líquidos de fundos por eles geridos em cada mês. Mesmo o facto de serem estabelecidos limites mínimos e máximos é mais consistente com, respectivamente, a garantia de um mínimo de subsistência e de tecto máximo que evite o confisco, próprios dos tributos sobre o rendimento e da aferição pela capacidade contributiva, do que com uma prestação tributária unitária aferível segundo o princípio da equivalência.

Por último, nos termos do artigo 6.º da Portaria mencionada, cada entidade que efectue gestão individual de carteiras por conta de terceiros, fica sujeita ao pagamento à CMVM, pela supervisão contínua desse serviço, de uma taxa mensal que incide sobre o valor total administrado no último dia de cada mês, no valor de 0,0075‰, com os limites mínimo de € 200 e máximo de € 20.000.

Igualmente se suscitam quanto a este tributo as críticas que tecemos a propósito dos dois anteriores. De facto, uma vez mais, a actividade da entidade pública não é decisiva na estrutura do tributo e este está mais relacionado com a actividade desenvolvida pelos sujeitos passivos, que, por sua vez, só remotamente estará relacionada com a actividade daquela entidade pública.

Além disso e como bem refere Casalta Nabais, o facto de estes tributos disporem de uma base de cálculo *ad valorem* e o facto de o valor do tributo ser determinado pela aplicação de uma alíquota, tornam mais adequada a aferição segundo o princípio da capacidade contributiva<sup>195</sup>.

Parece, pois, possível respigar nestes casos que a actividade desenvolvida pela entidade pública não é decisiva na estrutura destes tributos; o que é decisivo nessa estrutura e para efeitos da determinação do tributo é a actividade desenvolvida pelos sujeitos passivos, que revela capacidade contributiva da parte destes, para suportarem o sacrifício patrimonial decorrente do pagamento do tributo. Aliás, a relação entre a actividade desenvolvida pela entidade pública e o indicador escolhido como base de cálculo do tributo é apenas presumida, por permitir que se acredite que a actividade pública será tanto maior quanto o forem os títulos ou as carteiras, *etc.*, geridos pelos sujeitos passivos.

A igualdade tributária é, por isso, aferida através da maior ou menor capacidade contributiva revelada pelos sujeitos passivos através da maior ou menor actividade indiciada através de indicadores da actividade destes.

c) No que concerne ao tributo criado a favor do INEM, I.P., o mesmo dispõe actualmente de uma alíquota de 2 % calculada sobre os valores dos prémios ou contribuições relativos a contratos de seguros, em caso de morte, do ramo 'Vida' e respectivas coberturas

---

<sup>195</sup> Nabais, J.C. (2004), 474-475.

complementares, e a contratos de seguros dos ramos ‘Doença’, ‘Acidentes’, ‘Veículos terrestres’ e ‘Responsabilidade civil de veículos terrestres a motor’, celebrados por entidades sediadas ou residentes no continente.

No caso deste tributo, estamos perante uma actividade da entidade pública que não é decisiva na estrutura do tributo. Aliás, a relação entre a base de cálculo e a actividade desenvolvida por esta entidade é apenas presumida, porque se admite que os tomadores, ou beneficiários, de seguros podem, de algum modo, pelo risco de acidente que os seguros revelam, induzir actividade do INEM, I.P. No entanto, o que efectivamente é tributado é a capacidade contributiva dos tomadores de seguros revelada no pagamento do valor dos prémios de seguro.

d) No que se refere às quotizações dos trabalhadores por conta de outrem para a Segurança Social, as mesmas incidem objectivamente sobre as prestações, regulares e periódicas, pecuniárias ou em espécie, que, nos termos do contrato de trabalho, das normas que o regem ou dos usos, são devidas pelas entidades empregadoras aos trabalhadores como contrapartida do seu trabalho, entendendo-se como regular a prestação que constitui direito do trabalhador, por se encontrar pré-estabelecida segundo critérios objectivos e gerais, ainda que condicionais, de modo a que este possa contar com o seu recebimento, independentemente da frequência da concessão.

Existe uma ligação entre as referidas quotizações e as prestações a efectuar pelo sistema previdencial da Segurança Social. Esta ligação reside no seguinte: os trabalhadores por conta de outrem, se não efectuarem os descontos devidos, não receberão as prestações que aquele sistema é apto a proporcionar. Porém, este pagamento não é decisivo para que o trabalhador tenha direito a essas prestações, porque o mesmo ainda terá de cumprir um conjunto de condições e termos de que depende a respectiva atribuição em concreto pelo sistema previdencial.

Todavia, as quotizações estão directamente relacionadas com as prestações retributivas auferidas pelos trabalhadores por conta de outrem junto das respectivas entidades empregadoras. Além disso, as quotizações resultam da aplicação de uma alíquota à base de cálculo *ad valorem* constituída por essas prestações retributivas. Também neste caso, o que é tributado é a capacidade contributiva revelada pelos trabalhadores por conta de outrem na



percepção das respectivas remunerações e não o benefício da actividade pública, que pode variar em cada momento, seja para o clube dos trabalhadores por conta de outrem seja para cada trabalhador individualmente considerado.

Ou seja, por força das características do tributo, existe uma dificuldade prática na definição do custo causado, ou do benefício obtido, pelo *clube* e, por maioria de razão, pelo indivíduo, decorrente da actividade pública. Além disso e ao contrário do que acontece com as taxas, o eventual custo, ou benefício, só é conhecido *a posteriori* e não no momento em que o tributo é pago – quanto muito poderá haver um mero custo, ou benefício, *estimado* com base no plano de actividades, mas que poderá nada ter a ver com a realidade, por exemplo, se ocorrer uma alteração da linha de orientação política e de actuação da entidade pública ou do quadro jurídico das suas atribuições.

Este desconhecimento do custo, ou do benefício, diminui de modo significativo as garantias dos contribuintes e a possibilidade de controlo atempado do tributo. Com efeito, as taxas permitem o imediato controlo do custo, ou do benefício, pelo particular no momento do pagamento. No limite, este pode optar por nem sequer pagar e não aceder à prestação pública ou optar por pagar, obter a prestação pública e de desde logo reclamar da legitimação material do tributo pago. Porém, tal não é possível no caso das contribuições financeiras, porque entre o momento do pagamento do tributo e o momento em que é efectivamente conhecida a dimensão do custo da actividade administrativa, ou do benefício dela decorrente, pode decorrer mais de um ano – basta pensar num tributo pago no início de um ano económico, sendo que os documentos oficiais de gestão, tais como a conta de gerência e o relatório de actividades da entidade pública referente a esse ano apenas têm de estar concluídos no segundo trimestre do ano seguinte<sup>196</sup>. Este aspecto é extremamente importante, na medida em que cria uma dilação entre o momento do pagamento e o momento em que o sujeito passivo dispõe de base que pode servir de suporte à sua reclamação. Esta dilação, por um lado, desmotiva a impugnação, visto que as pessoas têm mais tendência para *reagir a quente e em cima do acontecimento* do que decorridos muitos meses, em que no sujeito passivo já se desenvolveu todo um processo mental de racionalização e de relativização da importância do sucedido; por outro, aumenta o ónus dessa impugnação, porque já poderão ter decorrido os prazos de reclamação graciosa – que são de apenas 120

---

<sup>196</sup> N.º 4 do artigo 52.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

dias nos termos do n.º 1 do artigo 70.º do Código de Procedimento e Processo Tributário – restando apenas o argumento da nulidade do acto de liquidação com fundamento em inconstitucionalidade para garantir a tempestividade da impugnação.

Esta dilação temporal parece afastar, também, a “lógica de troca” subjacente à bilateralidade que reclama a aferição da igualdade pela vertente da equivalência. E não nos parece que estes diferentes momentos entre o pagamento e a identificação do custo, ou do benefício, possam ser explicados apenas pelo *privilegio da execução prévia* que assiste às entidades públicas nem pelo princípio *solve et repete*. Antes se nos afigura que essa diferença de momentos afasta claramente o sinalagma entre prestação tributária e prestação pública – o “toma lá, dá cá” – resultando daqui dois corolários: (i) o sujeito passivo não pode exercer o seu direito de resistência e recusar-se a pagar com fundamento na desproporção entre aquelas duas prestações; e (ii) não existe um acerto ulterior do tributo pago, em função do custo, ou do benefício, da actividade pública verificado *a posteriori*, mesmo no caso de total desproporção entre as duas prestações<sup>197</sup>.

Além disso, a referida dilação temporal entre o momento do pagamento do tributo e o momento em que é conhecido o custo, ou o benefício, para efeitos de aferição pela vertente da equivalência, é ainda geradora de incerteza jurídica, bem como de constrangimentos orçamentais, e é susceptível de protelar no tempo situações de injustiça. Geradora de incerteza jurídica, porque em face de um tributo em que subsistam dúvidas quanto à sua conformidade constitucional, a tendência dos sujeitos passivos será questioná-lo judicialmente<sup>198</sup>. Geradora de constrangimentos orçamentais, porque, no caso de declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral e sem produção de efeitos *ex nunc*, há lugar ao reembolso da totalidade dos tributos indevidamente cobrados, e não apenas da parte que exceda o constitucionalmente aceitável, bem como dos respectivos

---

<sup>197</sup> Não nos parece, sequer, que neste caso seja aplicável o instituto da revisão da matéria tributável previsto no n.º 4 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária, porque, no caso de desproporção entre a prestação tributária e a actividade pública, não está verdadeiramente em causa a revisão da matéria colectável. Antes está em causa a própria determinação do montante da prestação tributária, tal como definida na lei, e não resultante de diligências da entidade pública no sentido da determinação da matéria colectável.

<sup>198</sup> Vejam-se os casos dos contenciosos das taxas de regulação e supervisão da ERC ou das taxas sobre a comercialização de produtos de saúde/cosméticos e de higiene corporal.

juros<sup>199</sup>. Susceptível de protelar situações de injustiça porque entre o momento do pagamento de determinado tributo e o momento em que a respectiva liquidação vem a ser anulada com fundamento em inconstitucionalidade podem decorrer entre quatro a dez anos. Esta demora permite que, nesse período, se acumulem outras situações de liquidação indevida do tributo, avolumando a dimensão dos litígios. E atrasa a adequada conformação do tributo, porque o legislador geralmente só toma a iniciativa de proceder à alteração do respectivo regime quando a isso é obrigado, como consequência de decisões judiciais que julguem o tributo desconforme com a Constituição<sup>200</sup>.

Em suma e como é usual dizer-se, a boa justiça é a justiça atempada e não uma que se arrasta durante longos anos, com todos os problemas que dessa demora geralmente advêm.

Temos para nós que estes problemas podem ser evitados nos casos em que a igualdade dos tributos é aferida pela vertente da capacidade contributiva, porque logo no momento em que o sujeito passivo paga o tributo pode aferir da adequação, necessidade, proporcionalidade e não excessividade do tributo, quando comparado com a riqueza que o mesmo se destina a tributar.

Acresce ao que acima fica dito que, conforme o ilustram os casos estudados, a vertente da capacidade contributiva revela-se mais adequada nos casos em que a base de cálculo seja *ad valorem*.

Pode, por conseguinte, sintetizar-se que, quanto à medida do tributo, nos casos em que – como os que vimos *supra* – (i) a actividade da entidade pública não seja decisiva na estrutura do tributo; (ii) a variável sobre a qual incide o tributo esteja mais relacionada com a actividade desenvolvida pelos sujeitos passivos e com a riqueza presumidamente gerada por estes nessa actividade; e (iii) a base de cálculo do tributo seja *ad valorem*, o respeito pelo

---

<sup>199</sup> Cfr. artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

<sup>200</sup> Com efeito, no âmbito dos tributos, há dois jogos “do gato e do rato”: (i) o do contribuinte que procura furtar-se ao âmbito de incidência do tributo enquanto a Administração Tributária lhe vai “tapando” os caminhos de fuga; e (ii) o da Administração Tributária/Legislator, que vai procurando furtar-se às invalidades que lhe sejam apontadas pelos Tribunais. Desejavelmente, estes jogos deveriam ocorrer no máximo anualmente e, pelo menos no que respeita ao segundo, não deveria demorar vários anos, sob pena de se eternizarem situações injustas e de invalidade que só muito tarde são como tal declaradas.

princípio da igualdade parece mais adequadamente aferido pela vertente da capacidade contributiva do que pela vertente da equivalência.

### **5.2.3. A vertente da equivalência**

Vejamos agora a vertente da equivalência. Esta pressupõe que ocorra uma lógica de troca entre a prestação tributária e a actividade desenvolvida pela entidade pública<sup>201</sup>. Como se sabe, mesmo no caso das taxas, a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem considerado suficiente a simples equivalência jurídica entre a prestação e a actividade e não a total equivalência económica<sup>202</sup>.

Por oposição ao que acontece com a capacidade contributiva, para que a vertente da equivalência seja operante, torna-se necessário que a actividade administrativa seja decisiva na estrutura do tributo<sup>203</sup>.

Ou seja, o tributo tem de estar desenhado em termos tais que o mesmo assente efectivamente nessa actividade e esta constitua o termo de comparação do valor do tributo e não um mero factor lateral e apenas remotamente relacionado com aquele.

Esta é desde logo uma dificuldade que manifestamente ressalta dos casos estudados. Com efeito, na maioria deles, a actividade desenvolvida pela entidade pública não é relevante na estrutura do tributo. Não só não existe uma verdadeira lógica de troca, pesem, embora, as expressões utilizadas pelo legislador no sentido de dar a entender a sua existência, como também a referida actividade não é determinante para o cálculo do valor do tributo<sup>204</sup>. Além disso, essa actividade não tem, em regra, valor de mercado – apesar de tudo, não é de todo impossível uma valorização; pelo menos em sede de avaliação de impacto normativo, é possível atribuir determinado valor mesmo a uma prestação pública, para efeito de comparação de opções de intervenção pública, ainda que o mesmo possa corresponder apenas a um valor estimado<sup>205</sup>.

---

<sup>201</sup> Vasques, S. (2008), 172 e ss.

<sup>202</sup> Cfr. Acórdão do TC n.º 115/2002, relatado pelo Conselheiro Tavares da Costa.

<sup>203</sup> Nabais, J.C. (2004), 474-475.

<sup>204</sup> Como bem notaram Anastácio, G. & J. Pacheco (2008), 227, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 365/2008, considerou que a expressão legal “taxas devidas como *contrapartida dos actos praticados pela ERC*” foi utilizada em sentido amplo.

<sup>205</sup> Morais, C. B. (2007), 411 e ss; Morais, C. B. (2010), 49 e ss.

Além disso e ao contrário do que geralmente está em causa nas taxas bilaterais – em que se tributa um determinado *acto* ou *procedimento* da entidade pública (por exemplo, a emissão de uma licença ou de uma autorização, ou o procedimento tendente à emissão de uma ou outra) – nas contribuições financeiras estão em causa *actividades*, isto é, feixes complexos de actos de diversa natureza e praticados, simultânea ou sequencialmente, e de forma reiterada, no quadro da missão e competências da entidade pública. Por isso, a actividade tem geometria variável e natureza diversificada, sendo particularmente difícil determinar quais os concretos actos, ou feixes de actos, praticados num período razoável de tempo – por exemplo, seis meses ou um ano – porque, em geral, faltam registos de toda essa actividade e porque os próprios planos e relatórios de actividades dos organismos públicos apenas retratam uma parte, maior ou menor, da realidade – geralmente a que interessa para efeitos de avaliação do próprio organismo de acordo com os objectivos definidos para o período de avaliação.

Por tudo isso, torna-se difícil definir um custo para determinada parcela da actividade de uma entidade pública, para efeitos da sua imputação a determinado *clube* de sujeitos passivos, enquanto, para as taxas, a fixação do custo de determinado acto ou procedimento é obviamente menos problemática. Na verdade, é estatisticamente possível determinar o custo a fixar por certo acto ou procedimento, a partir da determinação do efectivo custo mais elevado e do efectivo custo menos elevado desses actos ou procedimentos e da dispersão dos custos de actos ou procedimentos da mesma natureza entre o custo máximo e o mínimo.

Acresce que a actividade de uma dada entidade pública pode variar significativamente de um ano para o outro, influenciada por motivos de diversa ordem, como sejam os de ordem política, legislativa, judicial, social e económica – pense-se, por exemplo, numa mudança de orientação política em sentido mais autoritário, que exige um reforço da actividade fiscalizadora da entidade pública, ou a entrada em vigor de um diploma que prevê novas competências e, por isso, exige maior actividade, ou, ainda, a falência de um número significativo de entidades reguladas, que implica redução da actividade da entidade pública.

A simples identificação do custo através dos orçamentos, ou mesmo de centros de custos, também não retrata de maneira aceitável os custos da actividade, porque existem factores

de distorção, como sejam o sobredimensionamento ou o subdimensionamento da entidade pública ou dos seus serviços afectos à actividade em causa, a existência de serviços transversais, sendo difícil ou mesmo impossível determinar a quota-parte da actividade destes que deve ser imputada à actividade cujo custo se pretende determinar, bem como o exercício de outras actividades paralelas que não devem ser contabilizadas para o efeito pretendido.

Além disso, existe ainda a incerteza decorrente da variação do número de sujeitos passivos: nas taxas bilaterais existe o binómio *custo (do acto ou procedimento)\*sujeito passivo* e a única variável possível é o custo, que em certo período (geralmente anual) pode ser  $x$  e no período seguinte pode ser  $y$ , mas, para o sujeito passivo, o tributo a pagar por cada acto em cada um desses períodos é invariável, independentemente do número de actos que solicitar<sup>206</sup>; todavia, nas contribuições financeiras o binómio é *custo (da actividade)\*n sujeitos passivos*, sendo que, neste caso, existem duas variáveis: o custo e o número de sujeitos passivos. Se é certo que, quanto ao custo, o mesmo, tal como no caso das taxas, só deve variar em determinado período, já o número de sujeitos passivos poderá variar diariamente com a entrada e saída de entidades do campo de incidência subjectiva do tributo. Neste caso – e a menos que a contribuição financeira apenas seja devida uma vez por ano, coincidente com o momento de fixação do custo relevante – o que acontece é que, por virtude da variação do número de sujeitos passivos para menos ou para mais, pode acontecer que, em determinado período de tributação, inferior a um ano, o tributo pago por cada sujeito passivo possa ser inferior à sua quota-parte na capitação do custo e que noutro período possa ser superior, assistindo-se a fenómenos de subtributação ou de sobretributação, geradores de injustiça, bem como de subfinanciamento ou de sobrefinanciamento geradores de incerteza e de dificuldades de execução orçamental.

Este aspecto é agravado com o facto de, como referimos, o custo não ser conhecido à partida – quanto muito, poderá ser meramente estimado com base nos planos de actividades – e de apenas *a posteriori* ser possível aferir esse custo e a sua eventual desproporção com a receita gerada pelo tributo. O problema é que não existem mecanismos de acerto do tributo pago. E numa óptica de legitimação material, se se

---

<sup>206</sup> Excepto, claro está, se o próprio tributo estiver regressivamente previsto em função da quantidade.

verificar uma desproporção abusiva entre custo e receita, o tributo é inconstitucional e há lugar à reposição de todas as verbas, acrescidas de juros, como referimos, e não apenas o excesso. Trata-se de um desfecho que não é minimamente satisfatório, mas que é altamente provável na afeição da medida do tributo segundo o critério do custo ou do benefício.

Note-se que estes problemas não ocorrem com as taxas, porque nelas o custo pode ser conhecido desde o primeiro momento. E, em face desse conhecimento, o sujeito passivo pode optar de imediato por um de dois comportamentos: (i) não requerer a prestação pública e, assim, não suportar o pagamento do tributo; ou (ii) pagar o tributo e obter a prestação pública mas de imediato reclamar com fundamento na desproporção entre custo do acto e tributo. Pelo contrário, nas contribuições financeiras, o contribuinte tem de ficar, durante um período que pode exceder um ano, a aguardar pela publicação do relatório de actividades para poder dispor de alguma base, nem sempre sólida, para poder discutir a proporcionalidade do tributo. Esta questão é, de algum modo, mitigada no caso da taxa de supervisão contínua a favor da CMVM, decorrente da *navegação à vista*, por períodos semestrais, a que aludimos, mas que poderá ser de problemática execução prática na maioria dos casos de contribuições financeiras, pelo menos as devidas a entidades públicas que não primem pelo rigor orçamental e pela organização.

Existe ainda a dificuldade adicional decorrente da multiplicação das fontes de receita das entidades públicas. Nomeadamente, a concorrência de receitas provenientes de taxas bilaterais e de contribuições financeiras. Tendo em conta que, em regra, umas e outras são pagas pelo mesmo leque de sujeitos passivos – por exemplo, no caso dos regulados de determinada entidade reguladora – e geralmente resultarão da actividade dos mesmíssimos serviços, será um exercício complicado discernir qual a parte dos custos da actividade desses serviços que é imputável à prática dos actos pelos quais são devidas taxas e qual a parte dos custos da actividade dos mesmos serviços que é imputável a actividades diversas da prática de actos sujeitos taxas e, por isso, relevante para determinação dos custos a suportar mediante o pagamento de contribuições financeiras.

Mas não só: como se referiu *supra*, nalguns casos acontece que determinado sujeito passivo em concreto não provocou a, nem beneficiou da, actividade da entidade pública – porque, por exemplo, no momento em que o tributo era devido ainda estava a iniciar a actividade

ou porque em certo período não teve um único cliente – mas ainda assim é obrigado a contribuir para o financiamento dessa actividade. Uma vez mais se verifica injustiça sob o ponto de vista material, porquanto este sujeito passivo se encontra numa posição manifestamente distinta daquele que, tendo pago tributo de valor exactamente igual, teve ocasião de provocar a, ou beneficiar da, actividade da entidade pública.

Expostas estas dificuldades de partida, analisemos, uma vez mais, os casos estudados, de modo a verificar a adequação da vertente da equivalência como parâmetro de igualdade.

a) Quanto à taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, o desenho do tributo, parece pretender estabelecer determinados valores em função da maior ou menor actividade de regulação e supervisão por parte da entidade pública a favor de quem foi criado, determinada pela actividade que se presume possa ser causada, consoante a categoria ou subcategoria em que o sujeito passivo se insere. Os sujeitos passivos são incluídos em determinadas subcategorias de certas categorias, que correspondem aos mais importantes meios de comunicação. A essas subcategorias correspondem determinados valores fixos. A categorização e subcategorização, depende, segundo o legislador, da maior ou menor intensidade da actividade de regulação por parte da ERC exigida pela natureza de cada meio de comunicação social e, dentro destes, segundo o nível de regulação ditado por determinados factores.

De entre os casos estudados este é, porventura, aquele em que, apesar de tudo, parece haver maior preocupação na preponderância da actividade da entidade pública no desenho do tributo.

Realça-se, no entanto, que ainda assim o mesmo apresenta uma margem grande de incerteza e de imprecisão. Com efeito, desconhece-se qual o critério de repartição horizontal e vertical do tributo. Nomeadamente, nem o Decreto-Lei nem a Portaria – que redundantemente, como vimos, o regulamenta – dão qualquer noção do critério utilizado para a definição do *quantum* do tributo fixado para cada subcategoria, bem como do critério para definição da proporção entre as diversas categorias. Ou seja, a palavra-chave é “desconhece-se”: desconhece-se qual o custo da actividade da ERC que o tributo se destina a financiar; desconhece-se qual o critério de repartição desse custo por cada categoria; desconhece-se qual o número de sujeitos passivos que foi considerado para cada categoria;



desconhece-se qual o critério de repartição do tributo por cada subcategoria dentro de cada categoria; desconhece-se, ainda, qual o número de sujeitos passivos considerado em cada subcategoria.

Todos estes são aspectos relevantes para a determinação do acerto do *quantum* do tributo fixado e que o legislador não esclarece. É certo que pode contra-argumentar-se que, por exemplo, nos impostos também não se conhece o motivo pelo qual se fixa determinada alíquota e que nas taxas também não se sabe como se determinou o valor a cobrar por cada acto. Todavia, esse contra-argumento não colhe, porque, no caso dos impostos, o que está a ser tributado é determinada capacidade contributiva e é através desta que se afere a legitimação do tributo, e porque, no caso das taxas, o que se afere é a equivalência *directa* – ainda que meramente jurídica e não económica – entre a prestação pública e o tributo pago pelo sujeito passivo, sendo possível aferir a razoabilidade deste apenas mediante a investigação do custo concreto. Isto já não acontece numa contribuição financeira como a que ora nos ocupa, na medida em que, entre o custo da actividade – que se desconhece – e o valor do tributo pago por cada sujeito passivo, existe todo um conjunto de dados de facto, raciocínios e operações matemáticas que não se mostram minimamente explicitadas pelo legislador e que o particular não poderá conhecer, nem sequer mediante um esforço razoável.

Parece-nos, assim, que no caso concreto a aferição da igualdade através da vertente da equivalência não será adequada.

b) No que se refere às taxas de supervisão contínua a favor da CMVM, como referimos *supra*, existem taxas a favor desta entidade que têm apenas um valor fixo, outras que têm uma base *ad valorem* e outras ainda que têm base *ad valorem* e limites mínimos e ou máximos<sup>207</sup>. Avaliaremos, pois, nesta sede, a adequação da vertente da equivalência no que se refere aos tributos devidos à CMVM que consistem no pagamento de um valor fixo, porquanto, no que se refere às demais, a base *ad valorem* reclama a aferição pela capacidade contributiva.

---

<sup>207</sup> Vasques, S. (2008), 493 e ss, é fortemente crítico quanto à utilização de bases de cálculo *ad valorem* nestes tributos.

O artigo 1.º da Portaria n.º 913-I/2003, de 30 de Agosto, na sua redacção actual, prevê o pagamento à CMVM, pela sua supervisão contínua, de uma taxa mensal no valor de: (a) € 5.000, por cada entidade gestora de mercado especial de dívida pública; (b) € 30.000, por cada entidade gestora de mercados de bolsa ou de outros mercados regulamentados.

O artigo 2.º da mesma Portaria estabelece que (i) cada entidade gestora de sistemas de liquidação de operações realizadas em mercado regulamentado ou de sistemas centralizados de valores mobiliários, paga à CMVM uma taxa mensal no valor de € 45.000, pela supervisão contínua do sujeito passivo e dos sistemas por ele geridos; (ii) cada entidade, ainda que não registada em Portugal, que actue como câmara de compensação de operações efectuadas em mercados regulamentados de valores mobiliários registados em Portugal, paga à mesma Comissão uma taxa mensal no valor de € 13.000, pela supervisão contínua do sujeito passivo e dos serviços por ele prestados.

O artigo 3.º da Portaria citada prevê que (i) cada instituição de crédito, sociedade financeira de corretagem ou sociedade corretora registada junto da CMVM, deve a esta Comissão uma taxa mensal, pela respectiva supervisão contínua, quando essas mesmas entidades não exerçam a actividade de registo e depósito de valores mobiliários, no valor de € 750; (ii) as sucursais, estabelecidas em território nacional, de instituições de crédito ou de empresas de investimento estrangeiras equiparáveis às entidades anteriormente referidas, ainda que não exerçam a actividade de registo e depósito de valores mobiliários, pagam uma taxa no valor de € 750.

O artigo 5.º da mesma Portaria estabelece que cada entidade comercializadora de participações numa instituição de investimento colectivo em valores mobiliários domiciliada fora do território nacional deve à CMVM, pela comercialização dessas participações, uma taxa mensal no valor de € 100.

Nestes casos, os tributos referidos correspondem apenas a um valor fixo que é aplicado a cada operador que exerce determinada actividade sujeita a supervisão contínua a CMVM. Ou seja, a tributação é feita tendo em conta apenas a qualidade de membro do *clube*. Esta solução, embora formalmente correcta, apresenta dificuldades de índole material, na medida em que a simples qualidade de membro do *clube* nada nos diz quanto à correcção material do tributo cobrado.

Com efeito, a “capitação” parece pressupor que todos os regulados provocam iguais custos à, ou obtêm iguais benefícios da, entidade pública, quando é certo, pelo que já vimos *supra*, que geralmente não é isso que acontece e que, apesar de tudo, é possível descortinar diferenças de actividade reguladora da CMVM de regulado para regulado. Por isso, a solução adoptada expõe-se à crítica de os sujeitos passivos sejam igualizados no tributo, mas sejam diferenciados no benefício ou no custo, o que obviamente viola o princípio da igualdade.

Além disso, existe ainda outra crítica, que já se deixou entrever a propósito da ERC. Com efeito e à excepção dos fundos de capital de risco, que têm periodicidade diversa, a obrigação de pagamento das taxas de supervisão contínua ocorre no último dia de cada mês. Por isso e embora, como se disse, o montante do tributo possa ser ajustado semestralmente, mediante portaria do Ministro das Finanças, é possível que, nos seis períodos de tributação existentes em cada semestre, ocorram variações do número de sujeitos passivos e, assim, se verifiquem fenómenos de sobretributação ou de subtributação. Apesar de tudo, admite-se que, nesta área concreta, estas variações possam ser consideradas negligenciáveis, dadas as dificuldades de acesso ao mercado por parte de novos operadores e dada a possibilidade de ajustamento semestral.

Diríamos, por conseguinte, que, nos casos em apreço, o recurso à aferição da igualdade através da equivalência, embora não isento de críticas, é mais adequado do que no caso da taxa de regulação e supervisão da ERC.

c) No que concerne ao tributo criado a favor do INEM, I.P., o mesmo dispõe actualmente de uma alíquota de 2 % calculada sobre os valores dos prémios ou contribuições relativos a contratos de seguros, em caso de morte, do ramo ‘Vida’ e respectivas coberturas complementares, e a contratos de seguros dos ramos ‘Doença’, ‘Acidentes’, ‘Veículos terrestres’ e ‘Responsabilidade civil de veículos terrestres a motor’, celebrados por entidades sediadas ou residentes no continente.

Neste caso, verifica-se que a actividade da entidade pública em nada influi na estrutura do tributo. Aliás, a relação entre a base de cálculo e a actividade desenvolvida por esta entidade é apenas intuída através de raciocínio lógico e sem qualquer indicação no articulado do diploma que cria o tributo. É intuída, porque, como se salientou *supra*, se admite que os

tomadores ou beneficiários de seguros podem, de algum modo, pelo risco de acidente que os seguros revelam, induzir actividade do INEM, I.P.

O tributo encontra-se desenhado com uma base de cálculo *ad valorem* que, como se referiu, reclama a aferição da igualdade através da vertente da capacidade contributiva. Além disso, o tributo devido não é resultado de qualquer operação de divisão “por cabeça” do custo da actividade – total ou parcial – da entidade pública nem consiste em qualquer valor devido por determinado número de unidades.

Considera-se, por conseguinte, que, neste caso, atentas as características do tributo, a aferição pela vertente da equivalência é totalmente inadequada, ou, no mínimo, é menos adequada do que a vertente da capacidade contributiva.

d) Quanto às quotizações dos trabalhadores por conta de outrem para a Segurança Social e como se referiu, as mesmas incidem objectivamente sobre as prestações, regulares e periódicas, pecuniárias ou em espécie, que, nos termos do contrato de trabalho, das normas que o regem ou dos usos, são devidas pelas entidades empregadoras aos trabalhadores como contrapartida do seu trabalho, entendendo-se como regular a prestação que constitui direito do trabalhador, por se encontrar pré-estabelecida segundo critérios objectivos e gerais, ainda que condicionais, de modo a que este possa contar com o seu recebimento, independentemente da frequência da concessão.

No caso deste tributo, verifica-se uma curiosidade decorrente da lógica subjacente ao sistema previdencial. Com efeito, considere-se o exemplo do sujeito passivo hoje inscrito pela primeira vez na Segurança Social: o mesmo começará a pagar quotizações logo desde a primeira retribuição que auferir mas só futuramente – pelo menos, após o cumprimento dos prazos de garantia – é que poderá vir a beneficiar de alguma prestação pública e desde que, além do mais, cumpra os demais termos e condições de atribuição – que, diga-se, poderão nunca vir a ocorrer. No entanto, o tributo pago está, ou pode estar, conjuntamente com tributos pagos por outros contribuintes, a ser imediatamente utilizado pela Segurança Social para pagamento de prestações a outros beneficiários do sistema, que não o sujeito passivo do nosso exemplo.

E, salvo qualquer feliz coincidência, não existe relação entre o valor do tributo pago pelo sujeito passivo do nosso exemplo e as prestações pagas no mesmo período pela Segurança Social a outros beneficiários. A eventual relação que poderá existir é entre o tributo pago pelo nosso sujeito passivo e uma qualquer prestação futura a que ele, eventualmente, venha a ter direito – designadamente no caso do subsídio de doença ou do subsídio de desemprego. Nisto reside o que poderemos chamar de *equivoco* da equivalência, neste quadro das quotizações para a Segurança Social, induzido pelo próprio Legislador<sup>208</sup>.

Isto para dizer que a actividade da entidade pública desenvolvida no momento em que o tributo é pago em nada influi na estrutura do mesmo, mas é verdade que existe alguma relação entre o tributo pago e uma actividade futura e incerta da mesma entidade<sup>209</sup>. Porém, mesmo neste caso, trata-se de uma relação proporcional ao tributo pago que, por sua vez, é proporcional às retribuições auferidas pelo sujeito passivo que integram a base de cálculo. Considera-se, por conseguinte, que a actividade da entidade pública também não é decisiva na estrutura do tributo em causa.

O tributo encontra-se desenhado com uma base de cálculo *ad valorem* que, como se referiu, reclama a aferição da igualdade através do princípio da capacidade contributiva. Além disso, o tributo devido não é resultado de qualquer operação de divisão “por cabeça” do custo da actividade – total ou parcial – da entidade pública nem consiste em qualquer valor devido por determinado número de unidades.

Considera-se, por conseguinte, que, neste caso, atentas as características do tributo, a aferição pela vertente da equivalência é inadequada<sup>210</sup>.

#### **5.2.4. Solução adoptada**

As considerações antecedentes demonstram que a própria estrutura e configuração do tributo dada pelo legislador no exercício da sua liberdade de conformação é determinante para a identificação do parâmetro de igualdade a considerar.

---

<sup>208</sup> Aliás, Cabral, N.C. (2010), 52 e ss, sob outra perspectiva e embora partindo do princípio da equivalência, admite “concessões” ao princípio da capacidade contributiva.

<sup>209</sup> Vasques, S. (2008), 174, considera que a prestação pública nos impostos é eventual, nas taxas é efectiva e nas contribuições é apenas provável.

<sup>210</sup> No mesmo sentido, cfr. Loureiro, J.C. (2010), 246 e ss.

Com efeito e como ficou suficientemente exemplificado, pelos casos estudados, temos no nosso Ordenamento Jurídico tributos com configurações e características muito diferentes, que conduzem a implicações técnico-jurídicas díspares. Existe toda uma panóplia de tributos que vai desde aqueles em que a actividade da entidade pública é decisiva na estrutura do tributo até a outros em que a actividade administrativa é alheia à sua estrutura, passando por todos aqueles em que a mesma actividade não é decisiva nessa estrutura.

A graduação desses factores pode variar de tributo para tributo e, como vimos, o mesmo tributo pode assumir facetas diferentes consoante o concreto *clube* de sujeitos passivos, e o âmbito da respectiva actividade, que o mesmo tributo visa atingir.

Na verdade, na busca do indicador mais adequado e que deve constituir o *multiplicando* para efeitos desta *multiplicação* tributária, ao qual se aplicará o *multiplicador* que consiste na alíquota ou no valor fixo, os casos indicados demonstram que, em certas situações, é possível escolher indicadores que mais se aproximam da actividade do ente público e, noutras situações, indicadores que mais se aproximam da actividade do sujeito passivo.

Embora esta escolha possa influir na escolha do parâmetro de aferição da igualdade, em termos objectivos, parece-nos, apesar de tudo, que a mesma nenhuma influência tem no que respeita à legitimação do tributo, em termos de igualdade sob o ponto de vista subjectivo, na medida em que os sujeitos passivos continuarão a ser os que pertençam ao *clube*, por se considerar que os mesmos provocam o custo, ou aproveitam o benefício, da actividade da entidade pública ou com ela têm outra conexão relevante que justifica essa tributação. Todavia, não é por pertencerem ao *clube* que deverão pagar tributos iguais, se as respectivas situações, perante o indicador que – por evidenciar um maior benefício, ou custo, aproveitado ou causado, pelo sujeito passivo – faz variar o montante do tributo, forem distintas.

O objectivo das contribuições financeiras a favor das entidades públicas é financiá-las através da tributação do *clube* de sujeitos passivos que presumivelmente aproveitam das, ou presumivelmente provocam as, actividades dessa mesma entidade pública. Por isso mesmo, o grupo de sujeitos passivos é identificado pela sujeição às atribuições da entidade pública ou por outro factor relevante de conexão, que legitime a tributação. É essa sujeição às

atribuições, ou esse outro factor relevante de conexão, que justifica que o grupo de sujeitos em causa deva financiar, pelo menos em parte, a actividade da mesma entidade pública.

Porém, admite-se que a tributação em concreto possa aproximar-se mais da actividade do ente público ou ser mais aproximada da actividade do sujeito passivo, bem como se admite que a mesma resulte do cruzamento de ambas, em maior ou menor proporção de cada uma. Aceita-se, por conseguinte, que, na conformação de cada tributo concreto, possam adoptar-se bases de cálculo que vão desde indicadores da actividade da entidade pública até a indicadores da actividade do sujeito passivo, embora de algum modo relacionados com aquela, passando, entre esses dois extremos, por todo um conjunto de combinações possíveis entre a actividade de uma e a actividade de outro. E, pela mesma ordem de ideias, considera-se que, atenta a ligação entre a natureza da base de cálculo e o parâmetro de aferição, se se optar por uma base de cálculo *ad valorem*, provavelmente terá de aferir-se a igualdade pela vertente da capacidade contributiva, e se se optar por uma base de cálculo unitária, certamente terá de se recorrer à aferição pela vertente da equivalência, porque as bases de cálculo unitárias e a vertente da equivalência estão mais relacionadas com o custo concreto da prestação pública, enquanto a base de cálculo *ad valorem* e a vertente da capacidade contributiva estão relacionadas com determinada revelação de riqueza que constitui a base de incidência objectiva do tributo.

Julga-se, assim, que o parâmetro de aferição mais adequado para um tributo destinado a financiar uma entidade pública será aquele que, em concreto e atentas as características do tributo – e principalmente a escolha que se tenha feito do indicador de variação da actividade do ente público a favor de quem é criado o tributo – melhor se adapte a essas características, em termos tais que permita verificar se a repartição do encargo tributário pelos sujeitos passivos que integram o *clube* é adequada ou se poderia ser efectuada de outro modo com idêntico resultado mas menor sacrifício dos mesmos sujeitos.

Assim e em primeiro lugar, se todos os membros do *clube* presumivelmente beneficiarem da, ou causarem a, actividade do ente público em termos tais que – descontada a margem de incerteza própria das contribuições financeiras, que apenas permite presumir o benefício dos, ou a imputabilidade dos custos aos, membros do *clube* – não seja possível diferenciá-los e se, simultaneamente, não for possível discernir qual a influência que a actividade de

cada sujeito passivo tem na actividade do ente público, ou se essa influência for *negligenciável*, provavelmente será adequada uma distribuição igualitária do encargo tributário “por cabeça”, em termos mais ou menos semelhantes àquela a que actualmente se procede na fixação das quotas das associações públicas profissionais, apesar de, quanto a estas, como se referiu, subsistirem algumas dúvidas sobre se a “capitação” é a melhor modalidade de repartição de encargos ou se seria possível adoptar outro critério mais justo. O recurso a esta tributação em termos de valor fixo parece tornar-se mais adequado quando na prática não existe uma verdadeira *variável* que represente a prestação da entidade pública e, além do mais, não seja possível diferenciar o benefício para, ou custo provocado por, cada membro do *clube*, nomeadamente porque, numa tal hipótese, a prestação da entidade pública é presumivelmente constante e idêntica – ou insusceptível de diferenciação – para todos os membros do *clube* e não é influenciada pela actividade destes.

Já vimos, porém, que nem sempre existe esta constância, identidade e insusceptibilidade de diferenciação.

Em segundo lugar e como vimos, em certos casos, a actividade do ente público é presumivelmente influenciada por uma qualquer variável inerente à actividade dos membros do *clube* de sujeitos passivos, independentemente de esta ser prevista em unidades de objectos, ou operações, ou ser prevista em unidades monetárias. Por esse motivo e porque, numa tal hipótese, essa variável retrata mais fielmente a relação entre a actividade da entidade pública e a influência que a actividade dos sujeitos passivos tem naquela, deverá escolher-se essa mesma variável para base de cálculo do tributo. Esta escolha permite introduzir um factor adicional de proporcionalidade na distribuição da carga tributária entre os membros do *clube*, porque se procede a uma diferenciação entre esses sujeitos com base num factor objectivo que influi na actividade da entidade pública. Nessa hipótese, também o parâmetro de aferição da igualdade da medida do tributo deverá variar consoante as características do tributo, em termos que permitam verificar se a repartição da carga tributária pelos vários sujeitos é justa. Assim, se, dadas as referidas características, a base de cálculo do tributo for medida em unidades, correspondendo a cada uma, ou a certo conjunto, delas um certo valor fixo, a aferição será mais adequada pela vertente da equivalência; pelo contrário, se, dadas as características do tributo ou da prestação administrativa, for escolhida uma base de cálculo *ad valorem*, ou se as prestações públicas



tiverem alguma proporção com o tributo pago ou com a base de cálculo deste, porventura será mais adequada a aferição pela vertente da capacidade contributiva.

Em terceiro lugar, noutros casos ainda, a actividade da entidade pública pode presumivelmente variar na proporção directa de um certo valor inerente à actividade do sujeito passivo. Por exemplo, pode tratar-se do valor de certas prestações de serviços, comissões ou de outros negócios dos sujeitos passivos que integram o *clube*, em termos tais que estes, entre si, são de imediato diferenciados na proporção da diferença do valor que é imputado a cada um deles. Neste casos, o que será mais provável é que seja escolhida para o tributo uma base de cálculo *ad valorem* e que a igualdade seja aferida pela capacidade contributiva revelada, pelo menos em termos presumidos, por aqueles valores.

Em quarto lugar, podem verificar-se situações em que a actividade do ente público é recortada com base em diversas variáveis inerentes à actividade do *clube* – ou de *subclubes* – de sujeitos passivos. Quando assim ocorre, o tributo devido é determinado através do cruzamento dessas diversas variáveis, como acontece com a taxa de regulação e supervisão a favor da ERC acima estudada, apesar de a mesma apresentar algumas lacunas que acima deixámos expressas. Nesta hipótese, a aferição da igualdade poderá ter de fazer-se através da vertente da equivalência, se a conjugação dos factores que conduz à determinação do tributo se aproximar mais da invariabilidade e do custo da actividade, ou poderá ter de fazer-se pela vertente da capacidade contributiva, se a conjugação dos factores que conduz à determinação do tributo evidenciar mais uma determinada riqueza por parte do sujeito passivo.

As quatro situações que indicámos não esgotam, por razões óbvias, toda a panóplia de possibilidades de conformação destes tributos, em termos que poderão revelar-se mais ou menos adequados ao propósito do Legislador. Possibilidades essas que deverão ter em conta as características das actividades desenvolvidas pela entidade pública e pelos sujeitos passivos.

O que fundamentalmente interessa é, tão-só e à luz do princípio da igualdade, conformar o tributo através do qual os membros de determinado *clube* vão contribuir, ao menos em parte, para o financiamento de uma dada entidade pública, com a qual têm alguma conexão relevante, e não propriamente o pagamento de uma contrapartida pela prestação dessa

actividade. Não se trata de uma contrapartida da actividade da entidade pública, porque no caso das contribuições financeiras, diferentemente do que ocorre com as taxas – em que o sujeito passivo só acede aos *recursos comuns* se pagar o tributo devido – mesmo que um, vários ou todos os membros do *clube* não cumpram a obrigação de pagamento dos tributos devidos, ainda assim a entidade pública a favor de quem foram criados esses tributos não deixará de desenvolver a sua actividade nem a recusará com fundamento no não pagamento. Mas, certamente – porque a isso está legalmente obrigada – lançará mão de mecanismos de cobrança coerciva aplicáveis.

O que parece essencial é que o parâmetro de aferição permita determinar se o tributo é adequado ao objectivo que visa alcançar, se representa um encargo proporcionado relativamente a esse fim e na sua repartição pelos vários sujeitos passivos, se não excede o estritamente necessário – ou, no máximo, o razoável – a alcançar esse fim, em termos tais que não seja possível adoptar outra solução que alcance o mesmo objectivo com menor encargo.

Assim e em resumo, considera-se que o parâmetro de aferição da medida a adoptar para as contribuições financeiras a favor das entidades públicas deverá ser o que melhor se coadune com as características da espécie tributária em causa e, particularmente, com a base de cálculo escolhida para o tributo. Se a base de cálculo for unitária, existe grande probabilidade de a aferição da igualdade pela vertente da equivalência ser a mais adequada; se a base de cálculo for *ad valorem*, existe grande probabilidade de a aferição da igualdade dever fazer-se pela capacidade contributiva. Pelo meio entre estes dois extremos existem diversas situações em que a opção por um ou por outro parâmetro dependerá do facto de as características do tributo apontarem mais para a tributação de um custo, ou benefício, ou apontarem mais para a tributação de certa riqueza e evidenciada pelos sujeitos passivos e que, de algum modo, se relaciona com a actividade desenvolvida pela entidade pública.

Pelo exposto, é nossa convicção que não existe um único parâmetro de aferição da medida do tributo que seja adequado para aplicação indistinta a todas as contribuições financeiras a favor das entidades públicas a que vimos fazendo referência. A adequação desse parâmetro depende das características da própria espécie tributária e deve, no essencial, resultar da sua aptidão para controlar se o tributo a avaliar é adequado ao objectivo que visa alcançar, se

representa um encargo proporcionado relativamente a esse fim e na sua repartição pelos vários sujeitos passivos, garante a igualdade de tratamento, não excedendo o estritamente necessário, ou o razoável, para alcançar esse fim, em termos tais que não seja possível adoptar outra solução que alcance o mesmo objectivo com menor encargo.

## 6. Perspectivas para o controlo das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas

### 6.1. Considerações gerais

A heterogeneidade destes tributos e o facto de os mesmos serem geralmente produto de *outsourcing legislativo*, isto é, serem geralmente gizados pelas entidades a quem se destinam as respectivas receitas e não pelos especialistas do Ministério das Finanças, levanta sérias questões quanto ao controlo a que deverão ser sujeitas as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas<sup>211</sup>.

Até ao momento, os tributos em causa têm estado sujeitos ao controlo judicial a nível da União Europeia e a nível nacional.

Por um lado, a nível da União Europeia, a qualidade de membro da União Europeia, veio criar para o Estado português e demais entidades públicas competentes, novas limitações ao seu poder tributário, não já de direito nacional mas de direito supranacional ou comunitário, ou, como defendem alguns, de direito constitucional, no que respeita ao direito comunitário originário<sup>212</sup>.

Como é sabido, o direito da União Europeia distingue-se, quanto às respectivas fontes, em originário e derivado<sup>213</sup>. Esta distinção está presente nas páginas seguintes, considerando, no primeiro caso, o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e, no segundo e a título de mero exemplo, apenas duas directivas relevantes como limites de poder tributário.

---

<sup>211</sup> Vasques, S. (2008), 197-201; Vasques, S. (2008a), 50-53.

<sup>212</sup> Ver Quadros, F. (1984), sobre a natureza jurídica do Direito Comunitário. Cfr. doutrina citada por Maduro, M.P. (2006), 8.

<sup>213</sup> Cfr. Maduro, M.P. (2006), 88. O direito comunitário originário é o que resulta da vontade dos Estados membros, expressa nos tratados internacionais que instituíram as Comunidades e a União Europeias, e que lhes conferiu as respectivas atribuições e competências, bem como estabeleceu os seus regimes de organização e funcionamento, e inclui ainda os tratados que alteraram os tratados constitutivos. O direito comunitário derivado consiste no conjunto de actos produzidos pelos órgãos comunitários e da União, no exercício das competências que lhes são conferidas pelos tratados. De entre estes actos avultam o regulamento e a directiva.

Ora, se é certo que, como veremos adiante, na matéria dos tributos, não existe ainda plena harmonização a nível da União Europeia, não é menos verdade que o mercado interno e o primado do direito da União Europeia constituem verdadeiros limites ao poder tributário das entidades públicas dos Estados membros<sup>214</sup>. De facto, o mercado interno tem como pressuposto a inexistência de fronteiras intracomunitárias e assenta num conjunto de liberdades fundamentais – de circulação de mercadorias e de pessoas, serviços e capitais. Por isso, se o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia tal como o direito derivado, se situam em nível superior, em termos de hierarquia das fontes do direito, e gozam de primado relativamente à legislação tributária nacional, a tributação por parte das entidades públicas dos Estados membros não poderá contender com o que resulta do Tratado, no que a essas liberdades fundamentais respeita, nem com o que resulta das directivas que os Estados membros devem transpor e respeitar<sup>215</sup>.

Por isso e nesta medida, o poder tributário das entidades públicas dos Estados membros terá naturalmente de respeitar o Tratado e as directivas, não podendo ser aprovadas, mantidas ou aplicadas disposições legislativas ou regulamentares a nível nacional que constituam discriminação ou restrição àquelas liberdades, tanto no que se refere a tributos como a benefícios fiscais. Idênticas considerações valem para o direito derivado: os Estados membros não podem adoptar imposições que contendam, nomeadamente, com as directivas da União Europeia. As consequências de um eventual desrespeito do direito da União Europeia são negativas para os Estados membros, dados os efeitos da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, designadamente por criarem incerteza orçamental no Estado membro em causa, por criarem incerteza jurídica nos Estados membros que disponham de normas idênticas e por se aplicarem retroactivamente,

---

<sup>214</sup> Nesta sede, temos dois “pacotes” legislativos: (i) de 1990 – Directivas 90/434/CEE, 90/435/CEE e 90/436/CEE, de 23 de Julho, todas relativas às relações entre sociedades e grupos de sociedades, as quais já conheceram algumas alterações – e (ii) de 2003 – Directivas 2003/48/CE e 2003/49/CE, de 3 de Junho de 2003, sobre tributação de juros e royalties. Cfr. Nabais, J.L.S. (2007), 85 e ss; Teixeira, G. (2008), 301-303; Nabais, J.C. (2010), 178 e ss.

<sup>215</sup> Não nos deteremos sobre a questão do primado. Veja-se, a este propósito, Martins, P.F. (2005), 36 e ss; Nogueira, J.P.F. (2010), 165 e ss. Sobre as consequências do Direito da União Europeia nos direitos fiscais nacionais, cfr. Dourado, A.P. (2010), 23 e ss.

podendo obrigar a reembolsos de tributos cobrados em muitos anos económicos anteriores<sup>216</sup>.

Decorrente da falta de coordenação de vontades entre os diversos Estados membros, que pretendem reservar para si o correspondente poder, e do sistema de unanimidade de voto vigente a nível comunitário, a matéria tributária não se encontra ainda plenamente harmonizada a nível da União Europeia, ao contrário do que se passa, por exemplo, com a tributação do consumo, em que, como é sabido, existe a nível comunitário o Imposto sobre o Valor Acrescentado regulado pela Directiva 2006/112/CE – que substituiu a “*Sexta*” Directiva 77/388/CEE, por diversas vezes alterada – e com os impostos especiais sobre o consumo, a que se refere a Directiva 92/12/CEE<sup>217</sup>.

Na parte em que ainda não existe harmonização, os Estados membros continuam a gozar da sua soberania fiscal<sup>218</sup>. Esta falta de integração positiva, ou de harmonização, abre espaço à integração negativa, concretizada pelo controlo judicial do Tribunal de Justiça da União Europeia, no que se refere ao respeito pelas liberdades do TFUE, pelas proibições dos entraves a essas liberdades ou pelo reconhecimento da justificação e proporcionalidade da medida legislativa ou regulamentar nacional, bem como ao respeito pelo direito derivado da União Europeia<sup>219</sup>. Outro enfoque de apreciação, em matéria de tributos, é o regime dos auxílios de Estado (artigos 107.º e seguintes do TFUE).

Decorre do exposto que, tanto a doutrina como o Tribunal de Justiça da União Europeia reconhecem que os Estados membros continuam a deter soberania fiscal em matéria tributária, na parte não harmonizada, no respeito pelo direito da União Europeia, o qual constitui um verdadeiro parâmetro do poder tributário das entidades públicas dos Estados membros<sup>220</sup>.

---

<sup>216</sup> Terra, B.J.M. & P.J.Wattel (2008), 29-30. Mason, R. (2008), 3. Petit, N. & A. Defossez (2008). Sobre os meios processuais de Direito da União Europeia ao dispor do sujeito passivo, cfr. Dourado, A.P. (2010), 28 e ss.

<sup>217</sup> Sanches, J.L.S. (2007), 88-91. Terra, B.J.M. & P.J.Wattel (2008), 30-31.

<sup>218</sup> Não trataremos nesta sede a distinção entre as várias modalidades de soberania fiscal – legislativa, administrativa, judicial e quanto às receitas – a que se refere Sanches, J.L.S. (2007), 76.

<sup>219</sup> Terra, B.J.M. & P.J.Wattel (2008), 29 e 31. Pistone, P. (2002), 68. Weber, D. (2005), 6, sobre os sentidos tradicionais e actuais de integração positiva e negativa. Craig, P. & G. de Búrca (2007), 666.

<sup>220</sup> Warleigh, A. (2004), 113. O Tribunal decidiu em 14/02/1995, no Acórdão *Schumacker*, Proc. n.º C-279/93, n.º 21, que “*Embora, no estado actual do direito comunitário, a matéria dos impostos directos não se*

Ao nível do direito originário da União Europeia, o TFUE, nos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 26.º, incumbe a União de adoptar as medidas destinadas a estabelecer o mercado interno ou a assegurar o seu funcionamento, em conformidade com as disposições pertinentes dos Tratados, sendo que o mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados.

O Tratado consagra, assim, as designadas liberdades fundamentais: a livre circulação de mercadorias (artigo 28.º), a livre circulação de pessoas e serviços, que se desdobra na livre circulação de trabalhadores (artigo 45.º) e na livre circulação dos serviços, nas suas vertentes de direito de estabelecimento (artigo 49.º) e de livre prestação de serviços (artigo 56.º) e, por último, a livre circulação de capitais e pagamentos (artigo 63.º). Estas liberdades visam assegurar dois direitos fundamentais de direito comunitário: o direito de acesso e o direito de igualdade – antes da introdução do direito de residência em 1993, tratava-se dos direitos de acesso ao mercado e de igualdade mercantil<sup>221</sup>.

Enquanto nos domínios não harmonizados a legislação nacional tem de ser aferida face aos Tratados, já nos domínios harmonizados a aferição da conformidade do direito nacional com o direito da União Europeia faz-se perante o direito derivado da União Europeia – o regulamento e a directiva<sup>222</sup>.

Por isso, na esfera de competências do Tribunal de Justiça da União Europeia, o controlo dos tributos faz-se pelo seu confronto com o direito originário ou derivado aplicável e é com base nesse termo de comparação que o Tribunal os tem julgado conformes ou desconformes com o direito da União Europeia.

Por outro lado, a nível nacional, o controlo a que têm estado sujeitos estes tributos é essencialmente limitado apenas a aspectos de ordem formal. Embora já actualmente se

---

*encontre enquanto tal incluída na esfera de competências da Comunidade, não é menos certo que os Estados-membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário (v. o acórdão de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido, C-246/89, Colect., p. I-4585, n.º 12)”. Idêntico entendimento foi expresso pelo mesmo Tribunal, designadamente, em 29/11/2001, no Acórdão De Coster, Proc. C-17/00, n.º 25.*

<sup>221</sup> Terra, B.J.M. & P.J.Wattel (2008), 44.

<sup>222</sup> Sobre a distinção entre regulamento e directiva, ver Gorjão-Henriques, M. (2006), 276-277. Ascensão, J.O., defende a transposição dos regulamentos comunitários para os adaptar, pelo menos, à terminologia jurídica interna.

admita a possibilidade de um controlo de ordem material, o certo é que a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores não tem enveredado por esse caminho.

Julga-se, no entanto, que, além de já no momento actual ser possível desenvolver novos instrumentos auxiliares do controlo material, a futura adopção de um regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas permitirá aprofundar esse controlo. Assim, procurar-se-á, de seguida, identificar as possíveis vertentes de controlo da legalidade das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Esse controlo deverá fazer-se a partir do diploma que cria o tributo, por comparação desde logo com o regime geral. Depois deverá ter-se em conta a finalidade com que o tributo foi criado e os seus demais contornos. A receita decorrente da cobrança desse tributo é – deve ser – inscrita na competente verba do Orçamento de Estado e, por isso mesmo, sujeita ao controlo parlamentar na discussão e votação do Orçamento. Além disso, a legalidade do tributo pode ser apreciada pelos tribunais, seja na vertente da sua criação e da fidelidade aos objectivos que a ela presidiram seja no que respeita à aplicação concreta do tributo, nomeadamente quanto à sua liquidação, ou auto-liquidação, e cobrança.

No que respeita ao controlo do cumprimento do princípio da igualdade, o mesmo deverá fazer-se à luz do parâmetro de aferição considerado adequado.

Procuraremos concretizar melhor estas ideias nos pontos que se seguem.

## **6.2. Instrumentos de controlo**

### ***6.2.1. A avaliação do impacto normativo***

Como referimos, já actualmente a nossa jurisprudência faz um controlo de ordem formal das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Esse controlo passa essencialmente pela verificação do cumprimento da reserva relativa de competência da Assembleia da República. Foi este controlo que, por exemplo, o Tribunal Constitucional efectuou nos acórdãos em que esteve em causa a conformidade constitucional da taxa de regulação e supervisão a favor da ERC.



Na falta de um regime geral, o controlo passa pela verificação da sujeição a aprovação ou autorização parlamentar dos princípios gerais a que deve obedecer o tributo. No entanto, quando o referido regime geral for aprovado, o controlo passará a fazer-se tendo como termo de comparação as regras nele definidas. Se as mesmas forem observadas, o tributo é válido; se o não forem, o tributo é ilegal, por violação de lei de valor reforçado – artigos 105.º, 106.º, 161.º, g), e 165.º, n.º 5, conjugados com os artigos 112.º, n.º 3, 280.º, n.º 2, a), e 281.º, n.º 1, b), todos da Constituição da República Portuguesa<sup>223</sup>.

Todavia, os nossos Tribunais Superiores não têm, até ao momento, enveredado pela apreciação da legitimação material do tributo. Julga-se que tal tem ficado a dever-se à ampla liberdade de conformação que é deixada pela Constituição ao legislador ordinário nesta matéria e, principalmente, à falta de uma escala de valores fiável pela qual possa proceder a essa aferição.

Sucedem, porém, que, independentemente desse controlo de ordem essencialmente formal, julga-se ser possível proceder-se, também, a um controlo material do tributo. Este controlo deverá assentar nos objectivos que o mesmo visa atingir. Estes objectivos devem ser entendidos em sentido mais amplo do que a mera *finalidade de financiamento*, que é o sentido em que utilizamos a expressão *finalidade das contribuições financeiras*<sup>224</sup>. Assim, no sentido amplo que defendemos, os objectivos do tributo abrangem todos os aspectos relevantes que estiveram na base da sua criação e o seu controlo, inclui, não só os resultados alcançados, como também as operações lógicas e os elementos, ou dados de facto, em que assentou a criação do tributo.

Neste sentido, será legítimo o tributo que cumpra adequadamente os objectivos com que foi criado, segundo critérios de igualdade, proporcionalidade, adequação, necessidade e proibição do excesso; não o será o tributo que, em algum dos aspectos relevantes, revele inadequação, em termos absolutos ou resultante de um qualquer vício de raciocínio ou dado de facto, que possa agravar de modo intolerável, segundo os mesmos critérios, a situação dos sujeitos passivos<sup>225</sup>. Estes *aspectos relevantes* são, designadamente, a opção feita

---

<sup>223</sup> Miranda, J. & R. Medeiros (2006), 270.

<sup>224</sup> Vasques, S. (2008), 176, considera, porém, que a finalidade dos tributos comutativos e “paracomutativos” é compensatória da prestação pública.

<sup>225</sup> Sobre a distinção entre igualdade e proporcionalidade, cfr. Nogueira, J.F.P. (2010), 115 e ss.

para o financiamento da entidade pública, bem como as respostas dadas pelo diploma que cria o tributo a questões sobre: *a quem, o que, como, quando e porque* tributar, tendo em conta os objectivos do tributo.

Recorrendo uma vez mais à teoria da avaliação do impacto normativo, é sabido que – uma vez identificada a situação problemática, que no caso será a necessidade de financiamento de certa entidade pública não territorial – uma medida de actuação pública deve visar objectivos mediatos e objectivos imediatos – ou gerais e concretos<sup>226</sup>. Os primeiros são os fins últimos visados pela opção de actuação pública e que geralmente são inatingíveis – no caso de uma opção pública de natureza tributária, esses objectivos poderão ser a igualdade entre os sujeitos passivos, a justa distribuição da riqueza, etc<sup>227</sup>.

Os objectivos mediatos são as metas a atingir, ou, dito de outro modo, os objectivos específicos, mensuráveis, atingíveis, realistas e temporalmente definidos que a proposta de actuação pública visa alcançar<sup>228</sup>. No nosso caso, estes objectivos imediatos serão, em resumo, a obtenção de determinada receita, estimada realisticamente com base num número médio de potenciais sujeitos passivos, a alcançar em certo período de tempo – geralmente, um ano. Pelo meio estão todos os aspectos que interessam e que vão desde os termos em que foram definidos os objectivos imediatos – nomeadamente, todas as questões relacionadas com a determinação da receita necessária, a sua justificação a partir da determinação das despesas a financiar – até aos que contribuem para que se atinjam esses fins<sup>229</sup>.

Mandam os cânones da avaliação do impacto normativo – embora o Regimento do Conselho de Ministros em vigor nesta matéria, seja menos exigente – que, desejavelmente, os diplomas com, entre outros, impacto significativo para os destinatários – cidadãos ou empresas – pela opção de actuação pública, ou os que apenas onerem determinado grupo de destinatários, ou provoquem distorções na distribuição dos impactos pelos diversos

---

<sup>226</sup> Morais, C. B. (2007), 396 e ss; Morais, C. B. (2010), 28 e ss.

<sup>227</sup> Morais, C. B. (2007), 398 e ss; Morais, C. B. (2010), 30 e ss.

<sup>228</sup> Cfr. Nota anterior.

<sup>229</sup> Sobre a proporcionalidade entre meios e fins, cfr. Nogueira, J.F.P. (2010), 85 e ss. Sobre o princípio da proporcionalidade, cfr. Miranda, J. (2008), 279 e ss; Miranda, J. & R. Medeiros (2010), 104-106.

sujeitos, sejam objecto de avaliação prévia, com o objectivo de determinar esses mesmos impactos e, em última análise, com o objectivo de escolher, de entre as várias opções de actuação pública possíveis, aquela que represente o melhor benefício líquido (diferença positiva entre custos e benefícios, segundo uma análise custo/benefício ou custo/eficiência, ou outra, nos parâmetros avaliados)<sup>230</sup>. Após a entrada em vigor da opção de actuação pública e uma vez decorrido um suficiente período de vigência que permita a recolha de dados sobre a interpretação e aplicação concreta do diploma, mandam os mesmos cânones que se faça uma avaliação sucessiva de impacto, com o objectivo de aferir se a opção de actuação pública se comportou nos termos pré-figurados na avaliação prévia, se existem, ou não, desvios entre os objectivos e os resultados alcançados e se, nomeadamente, são necessárias medidas correctivas<sup>231</sup>.

A obrigatoriedade, sob o ponto de vista do direito a constituir, de sujeitar os diplomas que criem contribuições financeiras a favor das entidades públicas a uma avaliação prévia de impacto normativo poderá ultrapassar grande parte das dificuldades que actualmente se suscitam relativamente à criação destes tributos e ao controlo da sua legitimação material.

Com efeito e desde logo, a avaliação constitui um instrumento de apoio à decisão política e é norteadada pelos princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, adequação, necessidade e proibição do excesso. E, por isso, permitirá discernir, em termos objectivos e quantificados, quais as opções que apresentam maior ou menor benefício líquido – entendido este como a diferença entre os custos e os benefícios de cada opção nos parâmetros avaliados. Assim, será possível identificar aquela que, segundo esses parâmetros, se apresenta como a melhor opção de financiamento da entidade pública. Depois, caso conclua que a melhor opção é a criação de uma contribuição financeira, a avaliação determinará *a quem, o que, como, quando e porque* tributar, tendo em conta os objectivos definidos para a opção de actuação pública<sup>232</sup>.

A avaliação pode, por conseguinte, determinar a base de incidência subjectiva e justificar qual o grupo de cidadãos ou empresas que deve ser onerado com o tributo. Pode também identificar qual a base de incidência objectiva. Pode determinar em concreto qual a melhor

---

<sup>230</sup> Morais, C. B. (2010), 19.

<sup>231</sup> Morais, C. B. (2010), 22-25.

<sup>232</sup> Morais, C. B. (2007), 396-406; Morais, C. B. (2010), 21-60.

base de cálculo para o tributo. Do mesmo modo, a avaliação pode determinar qual a melhor periodicidade para liquidação e cobrança do tributo. E, sem dúvida, a avaliação responde globalmente, com todos os seus passos, à questão de saber porque se deve optar por determinado tributo e não por outra qualquer alternativa de financiamento<sup>233</sup>. O processo de avaliação de impacto permite igualmente envolver na sua elaboração, além de entidades públicas, também as entidades representativas dos destinatários do diploma – por exemplo, desde Ordens Profissionais, a associações patronais e sindicais, etc. – o que contribui para recolher dados que permitam uma avaliação o mais aproximada possível da realidade, mas também recolher os contributos dessas entidades para a preparação do diploma, aumentando, por esta via, a probabilidade da sua aceitação pelos destinatários<sup>234</sup>.

Mas não se quedam por aqui as vantagens da adopção desta solução para as contribuições financeiras. De facto, a avaliação de impacto normativo conclui com a elaboração de um relatório, que a equipa multidisciplinar de avaliação entrega ao decisor político<sup>235</sup>. Este relatório é um documento público e, por isso, ainda que esse relatório não seja objecto de publicação, qualquer interessado pode aceder-lhe, nos termos da legislação de acesso aos documentos administrativos<sup>236</sup>. Aliás, a Comissão Europeia, tal como o recomendam as boas práticas internacionais nesta matéria, procede, transparentemente e de há alguns anos a esta parte, à publicação dos relatórios de avaliação de impacto dos diplomas da União Europeia, no quadro do programa *“Better Regulation”*<sup>237</sup>. Desejavelmente isso também deveria ser feito no nosso país.

Além de constituir um instrumento de apoio à decisão de aprovar, alterar ou revogar o diploma que cria o tributo, o relatório de avaliação prévia pode ainda constituir um

---

<sup>233</sup> Morais, C. B. (2007), 400-406; Morais, C. B. (2010), 32-39 e 42-57.

<sup>234</sup> Morais, C. B. (2007), 399-400; Morais, C. B. (2010), 39-42. Sob o ponto de vista da proporcionalidade, Nogueira, J.F.P. (2010), 93 e ss, identifica os elementos de controlo daquela, em termos que não diferem substancialmente da que na prática é adoptada na avaliação de impacto normativo: sujeitos; objecto (opções de actuação pública) e controlo da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (ou proibição do excesso).

<sup>235</sup> Morais, C. B. (2007), 405-406; Morais, C. B. (2010), 60.

<sup>236</sup> Lei n.º 46/2007 de 24 de Agosto.

<sup>237</sup> Informação disponível em:

[http://ec.europa.eu/governance/better\\_regulation/ms\\_action\\_en.htm](http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/ms_action_en.htm) e

[http://ec.europa.eu/governance/impact/ia\\_carried\\_out/cia\\_2011\\_en.htm](http://ec.europa.eu/governance/impact/ia_carried_out/cia_2011_en.htm)

importante instrumento de trabalho para o controlo da legitimação material do tributo, quer pelos interessados quer pelos tribunais. Por várias razões.

Em primeiro lugar, porque, como se referiu, a avaliação pressupõe uma clara definição dos objectivos mediatos e imediatos da actuação pública. Por isso, fica a conhecer-se com exactidão qual a *mens legislatoris* que presidiu à criação do tributo. Nomeadamente, fica a saber-se que se pretendia financiar determinada entidade e porquê, quais as despesas a cobrir pelo tributo, qual o montante de financiamento que se mostrava necessário, bem como os demais aspectos respeitantes aos objectivos do diploma.

Do conhecimento destes aspectos resultam duas consequências. Por um lado, poderá aferir-se se o tributo que, na sequência da avaliação prévia, veio a ser criado é efectivamente o que melhor atinge os objectivos definidos, segundo critérios de igualdade, proporcionalidade, adequação, necessidade e proibição do excesso<sup>238</sup>. Com efeito, pode dar-se o caso de a avaliação ter sido incorrectamente efectuada e concluir-se que os raciocínios em que a avaliação assentou estão errados, pelo que o tributo não é apto a atingir os objectivos definidos. Por outro lado e mesmo que a avaliação esteja correcta, será, desde logo, sindicável se o tributo em causa está a cumprir os objectivos definidos, se não os está a atingir ou se, pelo contrário, está a exceder largamente os objectivos definidos, pelo que seria possível ter-se optado por uma solução de tributação concretamente menos gravosa para os sujeitos passivos.

Em segundo lugar, passa a dispor-se de outros elementos importantes de aferição material do tributo quanto à sua própria conformação. Assim, passa a conhecer-se o *quantum* de financiamento considerado necessário e qual a receita esperada com o tributo. Além disso, passa a saber-se porque é que se escolheu determinada base de incidência ou certa base de cálculo, determinado mecanismo ou periodicidade de liquidação e pagamento ou certa isenção, bem como os resultados esperados.

Passa, deste modo, a ser possível verificar se a estimativa de receita foi, ou não, correctamente efectuada, tendo em conta a correcção, ou não, dos elementos que nela influem. Nomeadamente, poderá aferir-se se a estimativa de sujeitos passivos é correcta ou foi desde logo subavaliada de acordo com a informação disponível – por exemplo, para um

---

<sup>238</sup> Cfr. Nota 227. Campos, D.L. & M.H.N.L. Campos (1996), 147-148.

tributo a criar em 2011 terem sido considerados 1.000 sujeitos passivos, que era o número referente a 2005 e quando se sabia que, nos anos seguintes (2006 a 2010), tinham acedido à actividade uma média de mais 100 sujeitos passivos por ano, e não havia motivo para crer que essa tendência viesse a inverter-se no futuro. Num tal exemplo, poderia concluir-se que a receita gerada iria ser superior à que tinha sido identificada como necessária ao objectivo a atingir, pelo que se revelaria excessivo e não justificado o tributo exigido a cada sujeito passivo.

Outro aspecto que poderá ser sindicado é a adequação da base de incidência objectiva. De facto, da análise do relatório de avaliação será possível verificar se essa base é efectivamente a mais adequada a atingir os objectivos que o tributo visa alcançar ou se, por exemplo, a mesma enferma de um qualquer vício de raciocínio do relatório de avaliação ou de outro vício, demonstrativo da sua inadequação segundo critérios de igualdade, proporcionalidade, adequação, necessidade e proibição do excesso. Por exemplo, estabelecer-se uma regra de distribuição do encargo tributário “por cabeça”, quando era evidente, face aos elementos disponíveis, que era possível diferenciar os sujeitos passivos com base num indicador que mais se aproximasse da actividade pública aproveitada, ou causada, por cada um deles.

O mesmo se diga quanto aos demais aspectos relevantes do tributo. De facto, existindo um relatório que expresse de modo inequívoco o conjunto de operações lógicas e de dados de facto subjacentes à criação do tributo, é possível proceder ao reexame de todas essas operações e factos e aferir se, de algum modo, ocorreu algum vício de raciocínio ou erro de facto susceptível de comprometer o resultado final, em termos de este ser diferente do inicialmente pretendido pelo Legislador e, principalmente, de essa diferença resultar no agravamento da situação do sujeito passivo.

Por outro lado, a avaliação prévia mantém ainda a sua função primordial, que é servir de base à avaliação sucessiva de impacto normativo, de modo a permitir ao próprio Legislador a determinação de desvios entre os objectivos definidos e os resultados alcançados, tendo em conta a interpretação e a aplicação prática do diploma, pelos seus destinatários – sujeitos passivos e entidades públicas – e pelos próprios tribunais. Esta avaliação sucessiva destina-se a permitir a decisão política sobre a manutenção em vigor, a alteração ou a

revogação do diploma. Esta avaliação sucessiva pode dar lugar a uma nova avaliação prévia de impacto de um diploma que, por exemplo, vise alterar o diploma anterior.

Saliente-se que a obrigatoriedade de sujeitar a criação destes tributos a avaliação de impacto normativo, prévia e sucessiva, poderia ser rapidamente inserida no Regimento do Conselho de Ministros como obrigatória na preparação dos diplomas, não carecendo, sequer, de aguardar pela aprovação do regime geral das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, bem como poderia ser adoptada como prática do Governo<sup>239</sup>. Apesar de tudo, parece-nos que essa deveria ser uma actuação meramente interlocutória, porque consideramos que este regime geral é o local por excelência onde a exigência dessa avaliação deverá ter guarida.

Decorre do exposto ser nosso entendimento que a avaliação de impacto normativo de diplomas que criem contribuições financeiras a favor das entidades públicas poderia constituir um contributo eficaz para o controlo material destes tributos. Desde logo, porque facultaria aos interessados e aos tribunais os elementos lógicos e factuais que

---

<sup>239</sup> O Regimento do Conselho de Ministros do XVIII Governo Constitucional foi aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 77/2010 e prevê, sobre esta matéria, o seguinte:

*Artigo 19.º*

*Decisão de legislar*

*A decisão de legislar deve fundamentar-se em critérios de necessidade, eficiência e simplificação, com referência à análise de alternativas ao acto normativo proposto.*

*Artigo 20.º*

*Informação sobre o impacto legislativo*

- 1 - É elaborada informação sobre o impacto legislativo de todos os actos normativos do Governo.*
- 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a informação relativa ao impacto legislativo é enviada através de um formulário integrado no sistema de gestão documental da rede informática do Governo, que é obrigatoriamente preenchido pelo gabinete do membro do Governo proponente no momento do agendamento dos actos normativos.*
- 3 - Em casos de manifesta simplicidade ou urgência, o membro do Governo proponente pode, em articulação com a Presidência do Conselho de Ministros, a título excepcional, dispensar o envio da informação relativa ao impacto legislativo do projecto.*
- 4 - Tendo em conta a natureza das iniciativas legislativas ou regulamentares, o ministro proponente, em articulação com o Secretário de Estado da Presidência do Conselho de Ministros, pode determinar que seja efectuada a avaliação prévia do impacto do acto normativo por uma equipa interministerial constituída especificamente para o efeito.*
- 5 - A avaliação prévia do impacto normativo referida no número anterior pode igualmente ser determinada por deliberação da reunião de secretários de Estado.*

*Artigo 21.º*

*Conclusões do impacto legislativo*

*A informação relativa ao impacto legislativo e os resultados da avaliação prévia do impacto normativo são analisados pelo Secretário de Estado da Presidência do Conselho de Ministros e pelo membro do Governo responsável pela modernização administrativa.*

permitem verificar a bondade das opções tomadas aquando da criação – ou alteração – do tributo, atentos os respectivos objectivos, e assim determinar a legitimidade do tributo.

Naturalmente que poderia contra-argumentar-se que, tendo o tributo sido criado pelo órgão competente, e ainda que em termos, ou conduzindo a resultados, diversos daqueles que tinham sido inicialmente delineados, nenhum controlo se poderia fazer. Parece-nos, porém, que tal não é a abordagem correcta, porque, cada vez mais, se exige, em geral, que os sacrifícios impostos pelo legislador aos cidadãos e às empresas – nem que se trate apenas de meros *custos de cumprimento* – sejam devidamente justificados e sejam estabelecidos em termos que não excedam o estritamente necessário para atingir os objectivos da actuação pública. No âmbito do direito tributário, por maioria de razão, a criação de tributos terá cada vez mais de ser parcimoniosa e evitar pequenos excessos que, todos somados, se tornam intoleráveis, e que podem comprometer a subsistência dos cidadãos ou a viabilidade das empresas.

Assim, as competências do legislador, pese embora a legitimidade democrática deste, devem ser exercidas no respeito pelos mais elementares princípios que norteiam a actividade pública e entre eles os já referidos princípios da igualdade, proporcionalidade, adequação, necessidade e proibição do excesso. São competências que cada vez mais se encontram *funcionalizadas* e limitadas pelos indicados princípios e pelos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Poderia ainda contra-argumentar-se que, por exemplo, numa contribuição financeira cujo encargo seja repartido “por cabeça” o relatório de avaliação prévia de impacto normativo não permite identificar correctamente o custo provocado pelo *clube* de sujeitos passivos à entidade pública e que este custo seria melhor identificado através dos relatórios de actividades da entidade pública e, particularmente, a partir da contabilidade analítica por centros de custos.

Discordamos desta linha de argumentação, por várias ordens de razões. Em primeiro lugar – e estamos a falar dum aspecto que nos tempos que correm assume particular relevância – porque a simples análise dos custos, globais e por centros de custos, de uma determinada entidade pública nada nos diz verdadeiramente quanto ao custo de uma certa actividade administrativa que aquela desenvolva. Desde logo, porque, por um lado, a entidade pública,



ou o centro de custos em causa, pode estar sobredimensionada para a actividade em causa, em termos tais que os custos de funcionamento surjam empolados relativamente àquele que deveria ser o custo da actividade; por outro, porque pode ocorrer uma inadequada repartição dos custos transversais e de investimento da entidade pública pelos vários centros de custos que igualmente enviesam o apuramento dos custos da actividade; por outro lado ainda, porque a simples análise dos custos da entidade pública ou de certo centro de custos não permite discernir qual a parte desses custos que é imputável à actividade a financiar pela contribuição financeira e qual a parte que é financiada pelas taxas bilaterais cobradas pela mesma entidade ao mesmo círculo de sujeitos passivos e que igualmente provoca custos da mesma entidade e do mesmo centro de custos.

Em segundo lugar, a simples aferição da legitimidade do tributo com base nos custos verificados retrospectivamente – e não em custos estimados prospectivamente – pode ter um efeito negativo, que também se considera inaceitável nos tempos que correm. Com efeito, recorrendo-se apenas àquela modalidade de aferição, existe, pelo menos, o risco de, em face da execução orçamental do tributo ao longo de alguns meses, os responsáveis da entidade pública a favor de quem foi criado o tributo adoptarem comportamentos no sentido do crescimento dos custos – por exemplo, contratações de pessoal, aquisições de bens ou serviços – não absolutamente necessários, apenas com o objectivo de legitimar o tributo cobrado.

A aferição retrospectiva tem ainda outro efeito que igualmente é inadmissível, na perspectiva dos sujeitos passivos. Com efeito, como só *a posteriori* é verificada a legitimidade material do tributo tendo em conta os custos retrospectivamente identificados, existe mais um incentivo a que se estabeleçam tributos mais elevados do que o estritamente necessário e se procure, depois, proceder a essa legitimação *artificial* por via do empolamento dos custos.

Em terceiro lugar, a aferição retrospectiva tem ainda o efeito pernicioso, que já referimos *supra*, de diferir excessivamente no tempo a obtenção dos elementos de facto que permitam ao particular recorrer à reclamação graciosa ou à impugnação.

Ora, a solução que propomos, de consideração, para efeitos da legitimação do tributo, da receita definida como objectivo da criação desse tributo, permite ultrapassar estas

dificuldades. Em primeiro lugar, porque a receita definida para efeitos de avaliação do impacto normativo tenderá a ser aquela que é estritamente necessária ao financiamento da entidade pública, já descontada da participação das demais fontes de receita da entidade. Se assim não for, provavelmente o relatório de avaliação de impacto evidenciará o excesso de receita.

Em segundo lugar, porque a entidade pública, a quem se destina a receita, já não terá nenhum incentivo para aumentar os custos de funcionamento, sob pena de – caso não disponha de outro fundamento válido para esse aumento – correr dois possíveis riscos: (i) ficar numa situação de subfinanciamento, se a receita cobrada não crescer acima do planeado, ou (ii) ver questionada a sua capacidade de gestão, ao aumentar os custos além do inicialmente estimado, sem justificação.

Em terceiro lugar, porque, uma vez efectuado e publicado o relatório de avaliação de impacto normativo, o decisor político só aprovará um diploma que crie o tributo em termos diversos do avaliado se para o efeito dispuser de uma adequada fundamentação nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 124.º do Código do Procedimento Administrativo.

Em quarto lugar, esta solução tem ainda a vantagem de permitir que de imediato seja possível desencadear o controlo do tributo, tendo por base os aspectos relevantes considerados na avaliação prévia, em termos que desde logo se questionem a adequação do tributo aos objectivos definidos. Tal não é possível na verificação retrospectiva dos custos, em que, pelo menos, é necessário aguardar até à publicação do relatório de actividades, que só ocorre no ano seguinte àquele a que respeita – e em que geralmente é cobrada – a receita. Tal também não é possível com base nos meros planos anuais de actividades da entidade pública, porquanto estes não permitem discernir entre actividades financiadas e não financiadas pela contribuição financeira.

Em quinto lugar, porque grande parte das entidades públicas ainda não dispõem de contabilidade analítica e, por isso, não é possível a segregação da sua actividade e dos seus custos por centros de custos.

Poderá ainda contra-argumentar-se que a avaliação prévia de impacto normativo é morosa e não se compadece com a celeridade do processo legislativo. Julga-se, apesar de tudo, que

o argumento não colhe, na medida em que, por um lado, as maiores ou menores necessidades de financiamento das entidades públicas são identificadas aquando da preparação do Orçamento de Estado para o ano seguinte. E, enquanto se procede a essa preparação, é possível simultaneamente realizar a avaliação de impacto. Por outro, será sempre preferível realizar a avaliação de impacto – ainda que seja apenas uma avaliação *simples*, menos morosa, e não uma avaliação *aprofundada*, mais morosa – do que aprovar a criação do tributo sem qualquer tipo de avaliação, quando é certo que um tal tributo pode ter um impacto muito negativo para a subsistência dos sujeitos passivos e que, caso o mesmo seja declarado inconstitucional, tem um impacto orçamental negativo muito importante na entidade pública.

Como a avaliação implica, em regra, uma fase de consultas a diversas entidades, entre as quais as entidades representativas dos potenciais destinatários do tributo, a mesma permite recolher dados para melhor conformar o tributo, aumentar o grau de aceitação pelos destinatários, avaliar a possível reacção dos interessados e – o que é muito relevante para efeitos de controlo – alertar esses destinatários para a iminência da aprovação do diploma que cria o tributo, permitindo assim que, quando aquele vier a ser publicado, os grupos de interesse já estejam identificados com a problemática subjacente e possam de imediato desencadear mecanismos ao seu alcance – designadamente e como veremos adiante, diligenciar no sentido da promoção da apreciação parlamentar do diploma.

Considera-se, por conseguinte, que dadas as vantagens que, em termos de controlo destes tributos e de respeito pelos direitos dos cidadãos e das empresas, poderiam advir da obrigatoriedade de sujeição da respectiva criação ou alteração a uma avaliação prévia de impacto normativo, é aconselhável que esta obrigatoriedade seja consagrada, sob o ponto de vista do direito a constituir. Tal consagração poderá ser imediatamente concretizada no Regimento do Conselho de Ministros relativo à preparação de diplomas ou adoptada como prática pelos ministros competentes ao abrigo do mesmo Regimento, e, depois, ser incluída do regime geral das contribuições financeiras como requisito do procedimento de criação destes tributos.

### ***6.2.2. A previsão no Orçamento de Estado***

Sob o ponto de vista do direito a constituir, uma outra possível vertente de controlo das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas é a obrigatoriedade da respectiva inclusão, em termos claros e inequívocos na lei do Orçamento de Estado para cada ano. Actualmente e embora nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 105.º, a Constituição da República Portuguesa imponha a discriminação das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos, e o orçamento da segurança social, o certo é que, na prática e da leitura dos últimos Orçamentos de Estado, não só não é possível distinguir as receitas provenientes de contribuições financeiras como também se desconhece quais as entidades a favor de quem são criadas e cobradas e, principalmente, se desconhece quais as despesas a que as mesmas visam fazer face<sup>240</sup>.

Com efeito, parece-nos que estes tributos poderão ser também sujeitos a esta vertente de controlo, que consiste na exigência de clara e diferenciada orçamentação das despesas das entidades públicas destinadas a ser financiadas pelo recurso a contribuições financeiras e das receitas provenientes destas mesmas contribuições. Deixa, assim, de haver a possibilidade de englobamento de receitas<sup>241</sup>.

Julga-se que esta solução poderá ter dois efeitos: um preventivo e outro repressivo. O efeito preventivo resultará do facto de a exposição clara das despesas destinadas a ser financiadas pela contribuição financeira e das receitas orçamentadas, permitir desde logo o seu controlo e discussão pelo parlamento. Esse efeito resultará ainda da possibilidade de controlo por parte dos cidadãos, das empresas, das respectivas associações representativas e dos diversos grupos de interesses. Mas, primordialmente, resultará do próprio pudor que as entidades públicas terão em expor de modo claro e transparente um conjunto de receitas e despesas que não tenha um adequado suporte material.

Já quanto ao efeito repressivo, parece-nos que esta vertente permitirá apenas um controlo mais grosseiro e menos imediato da legitimidade material destes tributos, quando comparada com o recurso ao controlo dos objectivos do tributo, efectuado a partir do relatório de avaliação de impacto normativo. Com efeito, mais grosseiro, porque apenas

---

<sup>240</sup> Canotilho, G. & V. Moreira (2007), 1109-1110; Catarino, J.R. (2011), 143 e ss.

<sup>241</sup> Cfr. Nota anterior.

será possível comparar a execução orçamental do tributo com os custos e com as receitas previstos; menos imediato, porque terá de se aguardar pelos resultados da execução orçamental.

No entanto, a previsão no Orçamento tem a vantagem de permitir uma outra vertente de controlo, susceptível de produzir resultados mais imediatos. Estamos a referir-nos à faculdade que assiste ao parlamento de promover a apreciação parlamentar do diploma e revogá-lo ou alterá-lo, tendo, pelo menos, uma oportunidade anual *flagrante* para o fazer, em sede de discussão do Orçamento. Além disso e fora desta oportunidade, a Assembleia da República pode apreciar um diploma do Governo, nos termos e prazos definidos no artigo 169.º da Constituição e, a todo o tempo, pode alterar ou revogar o diploma, nos termos que veremos de seguida – e pode fazê-lo tanto no caso de apenas existir inclusão clara das receitas e despesas destes tributos no Orçamento, como no caso de haver avaliação do impacto normativo, como, ainda, no caso de não existir nenhum dos dois.

Ainda a título de efeito repressivo, esta solução permitirá também o controlo da legitimação material do tributo pela via judicial, como se verá a seguir.

A solução de inscrição clara das despesas e receitas das contribuições financeiras tem ainda uma vantagem adicional. De facto, tal solução permitirá o controlo das contribuições financeiras que neste momento já se encontram em vigor, através da sua inscrição anual no Orçamento de Estado. Colmata-se deste modo a lacuna decorrente do facto de a avaliação de impacto normativo só fazer verdadeiramente sentido aquando da criação ou da alteração de um tributo e, por isso, não se aplicar, em termos sistemáticos e sem mais, aos tributos já existentes – embora seja possível, apesar de tudo, fazer avaliação sucessiva sem que tenha existido avaliação prévia.

Parece-nos, por conseguinte, que a adequada inscrição destas receitas e despesas no Orçamento de Estado poderá constituir mais um instrumento de controlo que, a par do relatório de avaliação de impacto normativo, contribuirá de um modo consistente para o reforço das garantias dos cidadãos e das empresas perante estes tributos que, como se sabe, podem, em certos casos, representar um importante sacrifício patrimonial, o qual, até ao momento, tem estado isento de um controlo material.

### **6.3. Os órgãos de controlo**

O controlo destes tributos, actualmente e como se referiu, tem ficado, de algum modo, relegado apenas para os tribunais e resume-se aos aspectos formais.

No entanto, uma vez implementados os instrumentos *supra* mencionados – relatório de avaliação de impacto normativo e inscrição no Orçamento de Estado – facilmente se estenderá a possibilidade desse controlo também ao Governo, em primeiro lugar, e à Assembleia da República, em segundo lugar. Vejamos de seguida em que moldes tal controlo poderá ocorrer.

#### **6.3.1. O Governo**

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 198.º da Constituição da República Portuguesa, compete ao Governo, no exercício de funções legislativas, fazer decretos-leis em matérias não reservadas à Assembleia da República. O Governo é actualmente e será também, na vigência de um futuro regime geral das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, o órgão por excelência de criação destes tributos.

Por isso, o Governo é o órgão que, preponderantemente, poderá controlar estes tributos. E poderá fazer esse controlo, tanto prévia, no momento da criação do tributo, como sucessivamente, na sua plena vigência, através da alteração ou da revogação do diploma que o criou. Para o efeito, a obrigatoriedade de existência dos dois instrumentos que referimos é fundamental.

Com efeito, no âmbito do controlo prévio, o Governo poderá decidir-se pela criação ou não criação do tributo, com base no relatório de avaliação de impacto normativo, que constitui um importante instrumento de apoio à decisão política, não só para demonstrar, de modo tão objectivo quanto possível, a adequação do tributo a criar, como também para evidenciar a própria reacção dos destinatários do tributo, e das suas associações representativas, relativamente a esse tributo.

Assim, o decisor político terá, desde logo, elementos para avaliar da adequação e aceitação do tributo a criar, podendo optar esclarecidamente pela melhor solução de tributação tendo em conta todos os aspectos avaliados.

Este poderá, pois, ser um primeiro ponto de controlo esclarecido. Note-se que com isto não se pretende dizer que actualmente não existe controlo nenhum e que as entidades públicas propõem a seu bel-prazer a criação de tributos e que o Governo os aprova todos. O que queremos dizer é que não existe uma lógica de filtragem sistemática da criação destes tributos e que os mesmos têm ficado mais ao sabor da maior ou menor pressão das necessidades de financiamento e da maior ou menor disponibilidade dos Gabinetes Ministeriais para analisar os projectos de modo mais fino, do que duma verdadeira preocupação de respeito pelos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos e das empresas que conduza a uma verificação fina e sistemática dos diplomas tendentes a criar e regular estes tributos. Acresce ainda o facto de grande parte destes tributos ser parcialmente objecto de deslegalização, quanto a aspectos importantes do tributo, e de regulamentação pelas próprias entidades públicas a favor de quem é criado o tributo.

Depois, numa fase de vigência do tributo, o Governo poderá sempre fazer o controlo sucessivo do tributo, mediante recurso aos dois instrumentos referidos: a avaliação sucessiva de impacto normativo e a inscrição das despesas e receitas no Orçamento de Estado.

Julga-se que não só a avaliação sucessiva de impacto poderá identificar desvios entre os objectivos traçados aquando da criação do tributo e os resultados alcançados com a sua vigência, como também a obrigatoriedade de inscrição de forma clara e inequívoca destas despesas e receitas no Orçamento de Estado, entidade pública a entidade pública, permitirá que o próprio Governo, aquando da preparação da respectiva proposta de lei, tenha uma oportunidade de, com sentido crítico, aquilatar da necessidade de manutenção, alteração ou revogação do tributo.

Estes poderão ser exercícios importantes no sentido da defesa dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos e das empresas, reforçando a necessidade de rigor nos sacrifícios que são exigidos e procurando não ultrapassar o estritamente necessário, de modo a evitar que se comprometa a subsistência dos cidadãos e das empresas e a competitividade da

economia, bem como procurando reduzir ao mínimo os custos administrativos para os sujeitos passivos, com o cumprimento das obrigações tributárias, nomeadamente declarativas, de auto-liquidação e pagamento.

### ***6.3.2. A Assembleia da República***

Outra modalidade de controlo que pode ser utilizada, mas que até agora não tem funcionado nesta área, é a do controlo parlamentar. Este controlo pode fazer-se por uma de três vias: (i) pela aprovação anual da proposta de lei do Orçamento de Estado; (ii) através da apreciação parlamentar; ou (iii) através da própria intervenção legislativa no sentido da alteração ou revogação do diploma.

No primeiro caso, a obrigatoriedade de discriminação inequívoca destas receitas e despesas permitirá que, aquando da discussão anual da proposta de lei do Orçamento de Estado, tenha lugar uma reverificação das contribuições financeiras quanto à subsistência da sua adequação para atingirem os objectivos que visam atingir.

No segundo caso, a alínea c) do artigo 162.º e os n.ºs 1 e 2 do artigo 169.º da Constituição da República Portuguesa permitem que, os decretos-leis, incluindo os aprovados ao abrigo de autorização, sejam submetidos a apreciação da Assembleia da República, para efeitos de cessação de vigência ou de alteração, mediante requerimento de dez Deputados, nos trinta dias subsequentes à publicação, descontados os períodos de suspensão do funcionamento da Assembleia da República. Esta possibilidade apenas se encontra excluída quanto aos decretos-leis que versem sobre organização e funcionamento do Governo, por resultarem do exercício da sua competência legislativa exclusiva, bem como quanto a decretos legislativos regionais previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 227.º da Lei Fundamental. Quando seja requerida apreciação de decreto-lei aprovado ao abrigo de autorização legislativa e sejam apresentadas propostas de alteração, a Assembleia da República poderá suspender, no todo ou em parte, a vigência do decreto-lei até à publicação da lei que o vier a alterar ou até à rejeição de todas aquelas propostas (n.º 2 do mesmo artigo 169.º).

A alteração do decreto-lei apreciado é levada a cabo por uma lei da Assembleia da República, enquanto a “cessação da vigência” daquele apenas depende de uma resolução do mesmo órgão, aprovada nos termos do n.º 4 do mesmo artigo 169.º. Esta cessação da



vigência é a forma actual da antiga “não-ratificação”, que remonta aos tempos da Constituição do Estado Novo e a anteriores redacções da Constituição da Terceira República<sup>242</sup>.

Admite-se apesar de tudo que este mecanismo não seja muito utilizado, particularmente no que respeita às contribuições financeiras, por duas ordens de razões. Uma razão prática, porque o prazo de trinta dias fixado na Constituição para o pedido de apreciação parlamentar é geralmente muito curto para que os deputados possam acompanhar a elevada quantidade de decretos-leis que são publicados e assim avaliar da necessidade de apreciação de um diploma que crie um destes tributos. Uma razão material, pelo facto de, geralmente, os Deputados – pelo menos os que pertençam a partidos “de Governo” – não quererem ser acusados pelo Governo de estar a coarctar a acção deste mediante a redução de verbas geralmente importantes para o Orçamento.

Julga-se, no entanto, que, pelo menos, a razão de natureza prática que referimos será reduzida na sua actual importância se existir a avaliação de impacto normativo e se, por via desta, os grupos de interesses estiverem alertados para a preparação do diploma tendente a criar ou alterar certo tributo. De facto, existindo esse alerta, existe, pelo menos, a possibilidade de esses grupos, logo que publicado o diploma, promoverem, nomeadamente junto dos Grupos e Comissões Parlamentares relevantes, as diligências adequadas à promoção, por pelo menos dez Deputados, do pedido de apreciação parlamentar dentro do prazo definido.

No terceiro caso, além da apreciação parlamentar, a Assembleia pode, a todo o tempo e mesmo fora do quadro do Orçamento de Estado, aprovar por iniciativa própria – isto é, mediante projecto de lei da iniciativa de certo Grupo Parlamentar – ao abrigo da alínea c) do artigo 161.º da Constituição da República Portuguesa, uma lei que altere ou revogue o diploma que crie determinada contribuição financeira. Uma vez mais, esta possibilidade apenas se encontra excluída quanto aos decretos-leis que versem sobre organização e funcionamento do Governo, por resultarem do exercício da sua competência legislativa exclusiva. No entanto, tendo em consideração que uma eventual alteração ou revogação de um diploma que crie uma contribuição financeira pode implicar diminuição de receitas, a lei

---

<sup>242</sup> Canotilho, G. & V. Moreira (2010), 363.

que a aprovar não pode, nos termos do n.º 2 do artigo 167.º da Constituição, produzir efeitos no ano económico em curso, mas apenas nos anos económicos subsequentes, devendo as respectivas leis do Orçamento de Estado terem em consideração os efeitos dessa lei<sup>243</sup>.

Naturalmente que a possibilidade de êxito do controlo parlamentar depende sempre da existência de uma maioria parlamentar a favor da alteração ou revogação, por apreciação ou aprovação de nova lei, do diploma que preveja a contribuição financeira em causa, o que nem sempre será fácil e exequível.

Contudo, julga-se que, apesar das dificuldades referidas, o controlo parlamentar das contribuições financeiras a favor das entidades públicas é mais um mecanismo válido a ter em conta nesta matéria e que, associado à reserva relativa de competência legislativa parlamentar quanto ao regime geral, poderá dar um novo ênfase ao princípio “*no taxation without representation*”.

### **6.3.3. Os Tribunais**

Por último, os órgãos de controlo, por excelência, quando todos os outros falham, são os tribunais, a quem compete administrar a justiça em nome do povo e a quem incumbe, nessa função, assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados (n.ºs 1 e 2 do artigo 202.º da Constituição da República Portuguesa). Além dos tribunais nacionais, assume, como se referiu *supra*, cada vez maior preponderância neste controlo judicial o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Como já se salientou, os tribunais nacionais têm vindo a limitar o controlo das contribuições financeiras a favor das entidades públicas apenas aos aspectos formais, julga-se que por duas ordens de razões: por um lado, por alguma contemplação com a ampla margem de conformação do legislador e por algum receio de causar desequilíbrios orçamentais cujas consequências são, geralmente, difíceis de prever a partir do caso concreto. Por outro lado, por falta de elementos seguros de que possam lançar mão, para aferir aspectos menos óbvios da validade destes tributos.

---

<sup>243</sup> Canotilho, G. & V. Moreira (2010), 349.

Por isso, esse controlo limita-se à verificação do cumprimento da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República. Esta verificação fazia-se, num primeiro momento, tendo em conta a visão dicotómica dos tributos e, por isso, limitando-se a verificar se o tributo tinha, ou não, carácter bilateral e, em caso negativo, se o mesmo se mostrava criado por diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado. No momento actual, esse controlo evoluiu, por força da alteração decorrente da Revisão Constitucional de 1997, no sentido de apenas exigir que, não existindo bilateralidade entre o tributo pago e a prestação pública, os princípios gerais norteadores do tributo constem de diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado<sup>244</sup>.

Estamos convictos, todavia, que, se os tribunais puderem dispor de instrumentos como aqueles que aqui preconizamos, passarão a possuir a escala de valores que até agora lhes tem faltado para poderem levar a cabo um controlo do tributo sob o ponto de vista material.

Com efeito, com a simples inscrição das despesas e receitas, de forma clara e inequívoca, na lei do Orçamento de Estado, passará desde logo a existir um referencial para aferir do carácter arbitrário, ou não, do tributo. Este carácter arbitrário será evidenciado pelo eventual excesso de receitas provenientes da contribuição financeira quando comparada com as despesas que as mesmas se destinam a financiar.

Mas não só. Com o relatório de avaliação prévia de impacto normativo, os tribunais passam a dispor de um instrumento de análise mais fina do tributo, permitindo-lhe ter o quadro de todos os objectivos imediatos que presidiram à criação do tributo e determinar, não só da adequação, proporcionalidade e carácter não excessivo do mesmo em todos os *aspectos relevantes* que referimos, como também da própria existência de vícios de raciocínio ou de vícios factuais na criação do tributo que afectem irremediavelmente a sua conformidade com os princípios constitucionais a que o tributo deve obediência.

Com estes instrumentos, abre-se assim todo um novo leque de opções de controlo da conformação das contribuições financeiras e reforçam-se, de um modo que nos parece significativo, as garantias dos contribuintes.

---

<sup>244</sup> Cfr. acórdão do TC n.º 365/2008.

Mas a adoção destes instrumentos e a simples probabilidade de, estando na posse deles, os tribunais aprofundarem o controle, pode ter ainda um efeito preventivo do lado da criação destes tributos, porque o legislador terá tendência para ele próprio se precaver e criar tributos mais apurados sob o ponto de vista técnico-jurídico, de modo a que possam resistir ao previsível controle judicial.

## 7. Contributos para um futuro regime geral

Procuraremos agora dar o nosso modesto contributo para aquele que poderá vir a ser um regime geral das contribuições financeiras. Sobre este aspecto, considera-se que, pelo menos em parte, um futuro regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas deverá ser suficientemente amplo, em termos que permitam abarcar a heterogeneidade das características destes tributos. Dois aspectos em que, como vimos dos casos estudados, as contribuições financeiras poderão divergir significativamente, consoante as suas características são: (i) a base de cálculo – que poderá ir desde a base unitária até à base *ad valorem*, passando por um sem número de combinações possíveis de ambas – e (ii) o parâmetro de aferição da igualdade quanto à medida do tributo – que, como vimos, poderá ser a vertente da equivalência ou a vertente da capacidade contributiva.

Assim, o regime geral deverá ter um tronco comum de regras e, depois, deverá dispor de disposições especiais, por um lado, com regras próprias para tributos com base de cálculo unitária e em que o respeito pelo princípio da igualdade é aferido pela vertente da equivalência, e por outro lado, com regras próprias para tributos cuja base de cálculo não seja unitária e em que o respeito pelo princípio da igualdade é aferido pela vertente da capacidade contributiva<sup>245</sup>.

Tal como deixámos referido no capítulo anterior, julga-se que o regime geral deverá estabelecer a forma mínima exigível para a criação destes tributos e exigir um certo formalismo no procedimento de criação os mesmos tributos, de modo a facilitar o seu posterior controlo. Designadamente, deve ser exigida a avaliação, prévia e sucessiva, de impacto normativo do tributo a criar e a inscrição, clara, inequívoca e transparente, no Orçamento de Estado das despesas a financiar pelo tributo e das receitas que se estima que o mesmo venha a gerar.

A existência do regime geral permitirá um adequado controlo destes tributos, seja sob o ponto de vista formal, porque será mais fácil aferir se o tributo cumpre ou não os requisitos estabelecidos no regime geral para a sua criação e proceder à sua reavaliação anual, seja sob o ponto de vista material, porque, como se referiu, os órgãos aptos constitucionalmente a

---

<sup>245</sup> Costa, J.M.M.C. (2006a), 797 e ss; Cabral, N.C. (2010), 99 e ss.

controlar o tributo poderão dispor de uma escala de valores com a qual poderão compará-lo e assim verificar a existência ou não de desconformidades que afectem a sua validade.

Existindo um tal regime geral, os próprios sujeitos passivos poderão, mais facilmente, fazer valer os seus direitos junto dos órgãos competentes, porque igualmente disporão de informação sobre o *como deve ser* um tributo deste tipo.

Em última análise, o regime geral poderá contribuir de modo significativo para a melhoria da técnica jurídica de criação destes tributos, porque também os *outsourcers* poderão dispor de um guião a observar para *bem legislare* nesta matéria, que será o próprio regime geral.

Uma das preocupações que deverá estar presente no regime geral é a de reduzir ao mínimo indispensável os custos administrativos para os sujeitos passivos, decorrentes do cumprimento das obrigações – designadamente declarativas – inerentes à auto-liquidação e pagamento destes tributos. De resto, esta é uma imposição do já referido “Memorando de Entendimento”, no seu n.º 7.33.

### **7.1. Matérias a tratar no regime geral**

O artigo 134.º da Lei n.º 3-B/2010, de 4 de Abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, conferiu ao Governo uma autorização legislativa para legislar no sentido de criar um regime geral de taxas da administração do Estado (n.º 1).

O n.º 2 do mesmo artigo estabelece que o regime geral de taxas tem por objecto: (a) a incidência subjectiva e objectiva das taxas; (b) os critérios materiais de quantificação das taxas e exigências de fundamentação económica e financeira; (c) os critérios materiais para agravamento e desagravamento das taxas ditados por razões de ordem extrafiscal; e (d) as regras para a revisão periódica e publicitação das taxas. O n.º 3 do mesmo artigo dispõe que “[a]s taxas da administração do Estado estão subordinadas ao princípio da equivalência, devendo a sua estrutura e montante reflectir o custo inerente às prestações administrativas ou o respectivo valor de mercado, sem prejuízo dos agravamentos e desagravamentos ditados por razões de política económica e social ou outras razões de ordem extrafiscal”.

Dada a diferença de estrutura entre as taxas e as contribuições financeiras, a mencionada autorização legislativa, que entretanto caducou com o termo do ano civil a que respeitava o Orçamento em causa, apenas nos poderá servir de referencial muito longínquo do que poderá ser um futuro regime geral das contribuições financeiras. O mesmo poderá dizer-se do regime geral das taxas das autarquias locais aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro<sup>246</sup>.

Tal como referimos *supra*, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 365/2008 sobre a taxa a favor da ERC, considerou suficiente, para que se considerasse cumprida a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República em matéria de regime geral das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, a definição através da Lei n.º 53/2005, de 8 de Novembro, de três aspectos: a incidência objectiva, a incidência subjectiva e os critérios para determinação do valor do tributo. Como notámos *supra*, afigura-se-nos que o Tribunal não atribuiu relevância ao facto de a lei em causa igualmente ter estabelecido os prazos de pagamento, porque usou uma expressão, quando se referiu a este aspecto, que indicia tê-lo considerado supérfluo (*“e até os prazos para o seu pagamento”*).

Considera-se, por isso, que os referidos três elementos serão os aspectos-chave de um futuro regime geral, embora nos pareça que este deverá incluir ainda uma definição do que se considera por demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, bem como a possibilidade de agravamento ou desagravamento por razões de ordem extrafiscal e alguns aspectos de forma quanto à criação e publicação do tributo.

Vejamos então as matérias que, sob o ponto de vista substantivo, deverão ser incluídas na parte geral e das duas sub-partes especiais do regime geral.

Sem curar agora de referir os aspectos menores de ordem formal como sejam o objecto e âmbito, o regime geral terá de dar uma *definição* do que se entende por demais contribuições

---

<sup>246</sup> Esta Lei apresenta duas curiosidades: por um lado, estabelece no n.º 1 do artigo 4.º, subordinado à epígrafe “*Princípio da equivalência jurídica*”, que “[o] valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular”, o que parece estabelecer uma equivalência jurídica apenas *para menos* e uma equivalência económica, quanto ao *limite máximo*; por outro, dispõe de uma formulação no n.º 2 do seu artigo 5.º que parece indiciar, não as taxas bilaterais mas uma realidade próxima das contribuições especiais, quando refere que “[a]s autarquias locais podem criar taxas para financiamento de utilidades geradas pela realização de despesa pública local, quando desta resultem utilidades divisíveis que beneficiem um grupo certo e determinado de sujeitos, independentemente da sua vontade”.

financeiras a favor das entidades públicas. Essa definição poderá ser norteadada pelo conjunto das características que enunciámos *supra* para estes tributos, nomeadamente, tratar-se de *receitas coactivas, de carácter não sancionatório, cobradas pelas, e destinadas a financiar as, entidades públicas não territoriais, e que não sejam bilaterais nem unilaterais, não assentem na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade, bem como que incidam sobre determinado grupo de contribuintes, sujeitos às atribuições dessas entidades ou que com as estas apresentam determinada conexão relevante.*

Parece-nos que uma definição deste género permitirá recortar suficientemente as contribuições financeiras por referência aos demais tipos de tributos e, principalmente, às figuras que lhes são afins.

No que respeita ao *princípio da igualdade*, o mesmo encerra duas dimensões: por um lado, na determinação do *clube* de sujeitos passivos e, por outro, na aferição da medida do tributo.

Em termos de determinação do *clube* de sujeitos passivos, uma vez que está em causa o financiamento de *bens de clube*, a serem assegurados pela entidade pública a quem se destina a receita, esse financiamento deverá ser assegurado pelos membros do mesmo *clube*. Ou seja, o encargo do tributo deve abater-se sobre o conjunto daqueles que provoquem os custos, ou aproveitem os benefícios, decorrentes desses mesmos *bens de clube*. Esta é, aliás, a solução que o Tribunal Constitucional considerou adequada, no que respeita à taxa a favor da ERC, no acórdão n.º 365/2008 já referido.

Pelas razões que deixámos expostas *supra*, considera-se fundamental fazer recair o encargo sobre o grupo, ainda que o mesmo seja, desejavelmente, repartido entre os respectivos membros em termos mais ou menos proporcionais à participação de cada um deles naqueles custos ou nos mencionados benefícios.

Por isso mesmo, a fórmula a utilizar no regime geral deverá ser no sentido de que *os encargos decorrentes da prestação, por uma entidade pública não territorial, de actividade que seja causada por, ou que beneficie, um certo e determinado grupo de sujeitos, independentemente da sua vontade, podem ser suportados por esse grupo através de uma contribuição financeira.*



Já quanto à aferição da medida do tributo, nos parece que o princípio deverá ser suficientemente amplo para poder abarcar as várias situações possíveis. Por isso, a formulação poderia ser no sentido de que o encargo a suportar com *o tributo deverá ser definido segundo o critério do custo ou benefício ou segundo o critério do sacrifício*. Deve ainda esclarecer-se que o encargo total do tributo a suportar pelo grupo de sujeitos, consoante o caso: (i) deve ser proporcionado ao custo, ou ao benefício, da actividade pública que se destina a financiar, sendo que o tributo a pagar por cada sujeito deverá ser proporcionado ao custo, ou benefício, que presumivelmente causa ou aproveita, salvo o tributo assentar em indicador que permita diferenciar a participação de cada sujeito nos encargos globais; ou (ii) deve ser proporcionado à capacidade para suportar o tributo, revelada pelo sujeito passivo com base em indicadores objectivos.

Nesta perspectiva, dera ainda acrescentar-se que *o concreto valor da contribuição a pagar por cada sujeito que integra o grupo pode variar em função de indicadores da maior ou menor participação de cada um nesses encargos*.

A *incidência objectiva* é das mais difíceis de definir, dada a heterogeneidade de possibilidades de conformação destes tributos. Parece-nos que deverá adoptar-se uma fórmula que seja suficientemente aberta para abarcar as várias possibilidades, designadamente no sentido de que *as contribuições financeiras a favor das entidades públicas incidem, conforme os casos, sobre as utilidades para o grupo de sujeitos passivos, decorrentes da actividade desenvolvida pela entidade pública, ou sobre manifestações de riqueza dos mesmos sujeitos passivos que apresentem uma conexão relevante com a actividade desenvolvida pela entidade pública, a favor de quem é criado o tributo*.

Em termos de *incidência subjectiva*, e tal como ressalta dos casos estudados, ocorrem situações em que os sujeitos passivos da relação jurídica tributária são as entidades sujeitas às atribuições da entidade pública a favor de quem é criado o tributo ou, como se referiu, os membros do *clube*. Mas igualmente existem outros casos, motivados por razões de praticabilidade, em que os sujeitos passivos do tributo são as entidades sujeitas às atribuições de regulação de uma outra entidade pública, os quais ficam obrigados a liquidar e cobrar o tributo aos contribuintes de facto – mas que, apesar disso, têm uma conexão relevante com a entidade a que se destina o tributo – e a proceder à entrega da receita à entidade a favor de quem é criado o tributo, bem como existem outros casos em que

ocorre substituição tributária, concretizada através do mecanismo de retenção na fonte, nos termos do artigo 20.º da Lei Geral Tributária. São exemplos destas duas últimas situações, respectivamente, a taxa a favor do INEM, I.P., em que os sujeitos passivos do tributo são as empresas de seguros, que liquidam e cobram o tributo em simultâneo com a cobrança dos prémios de seguro junto dos contribuintes de facto, que são os tomadores de seguro, por um lado, e as quotizações dos trabalhadores por conta de outrem para o regime previdencial da Segurança Social, que são liquidadas e cobradas pela entidade patronal, mediante retenção na fonte, e por esta entregues ao Instituto de Segurança Social, I.P., em conjunto com as contribuições da própria entidade patronal.

Julga-se, por isso, que o regime geral poderia adoptar uma formulação no sentido de que *o sujeito activo da relação jurídico-tributária geradora da obrigação de pagamento das contribuições financeiras é a entidade pública não territorial titular do direito de exigir aquela prestação e que o sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, ou outra entidade legalmente equiparada, que, nos termos do presente regime geral e dos diplomas aprovados ao abrigo do mesmo, esteja vinculada ao cumprimento da prestação tributária.*

Quanto às regras especiais, as mesmas deverão tratar, quer da base de cálculo quer da aferição da medida do tributo segundo o princípio da igualdade.

Assim, deverá ficar claro que *a base de cálculo do tributo pode ser constituída por uma ou mais unidades de determinados objectos ou unidades de medida; por um valor correspondente a determinado rendimento, líquido ou ilíquido; ou pela conjugação de vários factores objectivos que conduzam à fixação do tributo.* Deve ainda fazer-se a ligação entre a base de cálculo e a aferição da medida do tributo, que *obedecerá ao critério do custo ou benefício, no caso de se tratar de uma base de cálculo unitária, ou ao critério do sacrifício, no caso de a base de cálculo ser de natureza diferente.*

## **7.2. Aspectos formais do processo de criação e reavaliação dos tributos**

No que se refere às questões de forma referentes à criação destes tributos, parece-nos que elas revestem essencialmente três vertentes. Por um lado, a forma que deverá adoptar o diploma que cria cada uma destas contribuições financeiras; por outro, as matérias que o

diploma deve incluir; por último, o procedimento tendente à criação destes tributos e à sua reapreciação anual em sede de Orçamento de Estado.

No que respeita à questão da forma, julga-se que questões tão importantes como a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes deverão constar sempre de diploma legislativo do Governo, ou seja, um decreto-lei<sup>247</sup>.

Admite-se que outros aspectos de carácter mais operacional respeitantes ao tributo possam ser definidos por regulamento da própria entidade pública a favor de quem aquele é criado, aprovado pelo seu órgão máximo e publicado na segunda série do Diário da República, desde que ao abrigo de norma habilitante prevista no diploma legislativo que cria o tributo.

O diploma que cria um destes tributos deve conter, pelo menos, os seguintes aspectos: (a) a indicação da base de incidência objectiva e subjectiva; (b) o valor ou a fórmula de cálculo do valor do tributo a cobrar; (c) as isenções e sua fundamentação; (d) o modo de pagamento e outras formas de extinção da prestação tributária admitidas; (e) a admissibilidade do pagamento em prestações; e (f) as garantias dos contribuintes.

Já quanto ao procedimento, nos parece que, como forma de reforço das garantias dos contribuintes, o mesmo deveria ser estrito, de modo a constituir mais uma forma de controlo.

Assim, o procedimento deverá começar por uma proposta da entidade pública a quem se destina a receita, onde a mesma entidade procede à fundamentação, sob o ponto de vista económico-financeiro, da necessidade do tributo. Essa proposta deve ser instruída com um primeiro projecto de diploma que cria o tributo. A proposta deve igualmente conter fundamentação para as opções incluídas no projecto, nomeadamente quanto a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, bem como quanto ao valor ou a fórmula de cálculo do valor do tributo a cobrar.

Uma vez recebida a proposta pelo membro do Governo competente em razão da matéria, deve ser ordenada a realização de uma avaliação prévia de impacto normativo, a fim de se determinar se a proposta serve os objectivos definidos e se é a opção de actuação pública

---

<sup>247</sup> Vasques, S. (2008a), 38.

que apresenta maior benefício líquido. Só nessa hipótese deverá ser aprovada a criação do tributo. O projecto de diploma deve, ainda, obter parecer favorável do Ministério das Finanças. O relatório de avaliação de impacto deve ser publicado na página electrónica da entidade pública a favor de quem é criado o tributo.

Além disso, as despesas a que, segundo a proposta económico-financeira que precedeu a criação do tributo, se pretende fazer face com o mesmo, devem ser inscritas no Orçamento de Estado em local próprio com menção da entidade pública em causa; o mesmo deve acontecer com a receita estimada proveniente do tributo. Este procedimento deve ser anualmente repetido, devendo a inscrição da despesa e da receita ser precedida de uma reavaliação da necessidade do tributo.

Deve ainda proceder-se a uma avaliação sucessiva de impacto normativo do diploma, decorridos que sejam três ou quatro anos da sua aplicação, com o objectivo de verificar se o tributo e o diploma que o criou estão a alcançar os objectivos definidos ou se existem desvios que justifiquem a alteração do diploma ou a sua revogação.

Parece-nos, por conseguinte, que estas soluções de ordem formal, além de exequíveis, permitirão reforçar significativamente as garantias dos contribuintes, porque permitirão um mais adequado controlo do tributo., seja por parte dos interessados seja por parte das entidades competentes.

### **7.3. O controlo da validade do tributo**

Tal como já se deixou evidenciado no capítulo anterior, a adopção das sugestões que antecederem, irá permitir que se possa controlar o tributo desde o procedimento conducente à sua criação até aos aspectos materiais que lhe são inerentes, bem como à aptidão do diploma que o cria e do próprio tributo para atingirem os objectivos previamente definidos.

Reforçam-se deste modo as garantias dos contribuintes, na medida em que passam a dispor de instrumentos que lhes permitem suscitar junto das entidades competentes a necessidade de verificação da validade do tributo, podendo fazê-lo junto dos três conjuntos de

entidades a que aludimos. Deste modo, aumentam significativamente as possíveis *ferramentas* de controlo de que os particulares poderão lançar mão.

## 8. Conclusões

O que anteriormente se expôs permite extrair as seguintes conclusões:

- a) Legislador Constitucional de 1997 pretendeu sujeitar o regime geral das taxas e as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas à reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República;
- b) Assim, a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa passou a sujeitar àquela reserva a criação de impostos – quanto aos requisitos do artigo 103.º, n.º 2, - e sistema fiscal, bem como a aprovação do regime geral das taxas e das mencionadas contribuições;
- c) Surge, assim, com consagração constitucional e com alguma resistência da melhor doutrina fiscalista, este terceiro tipo de tributos públicos, a par das taxas e dos impostos;
- d) Embora não pretendendo comprometer-se com o alcance da expressão “contribuições financeiras”, os trabalhos preparatórios deixam claro o propósito do Legislador Constitucional de abarcar os tributos aprovados à margem do controlo parlamentar e orçamental – geralmente designados de parafiscalidade – que se destinam a financiar as actividades de determinadas entidades públicas não territoriais – isto é, diferentes do Estado, das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais – a favor de quem são criados;
- e) Estas entidades públicas não territoriais são institutos públicos de regime comum ou de regime especial – nomeadamente autoridades reguladoras – dotados de um conjunto de receitas próprias que visam garantir a sua maior ou menor independência – ao menos em relação ao Orçamento de Estado – mas são também as associações públicas de base profissional e inscrição obrigatória;
- f) Esta finalidade de financiamento da entidade pública não territorial a favor de quem é criado, é um dos traços característicos deste tipo de tributos, que os distingue, nomeadamente, das contribuições especiais que, não sendo impostos na

acepção do 3.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, se destinam a financiar entidades públicas territoriais;

- g) As contribuições financeiras distinguem-se dos impostos, porque não são rigorosamente unilaterais, na medida em que é possível afirmar que, embora em termos difusos, o grupo dos respectivos sujeitos passivos aproveita, ou causa o custo, da actividade do ente público. E distinguem-se das taxas porque não são rigorosamente bilaterais, visto que não existe uma prestação pública individualizada a favor de cada sujeito passivo, que constitua contrapartida sinalagmática do pagamento do tributo;
- h) As contribuições financeiras também não assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade, e assim distinguem-se das contribuições especiais que são impostos, tal como definidas pelo artigo 3.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária;
- i) Enquanto os impostos se abatem sobre a generalidade dos cidadãos, porque visam financiar o consumo de bens públicos, e as taxas se abatem sobre sujeitos passivos concretos, porque se destinam a financiar o consumo por estes de recursos comuns, já as contribuições financeiras, porque se destinam a financiar o consumo de *bens de clube*, abatem-se apenas sobre os membros desse mesmo *clube*, geralmente constituído pelas entidades sujeitas às atribuições do ente público ou que com estas apresentam certa conexão relevante;
- j) As contribuições financeiras distinguem-se ainda dos impostos especiais de consumo – mesmo os criados a favor de entes públicos não territoriais – pelo facto de não incidirem objectivamente sobre o consumo de determinadas mercadorias;
- l) No direito português as principais espécies deste terceiro tipo de tributos – tal como os caracterizamos – podem essencialmente reconduzir-se a quatro categorias: as contribuições financeiras a favor das entidades públicas que prosseguem actividades de regulação económica; as quotizações pagas pelos profissionais

liberais a favor das ordens profissionais ou outras associações públicas, de base profissional e inscrição obrigatória; as quotizações pagas pelos trabalhadores por conta de outrem, no âmbito do subsistema previdencial do regime geral de Segurança Social; residualmente, outras contribuições financeiras a favor de entidades públicas;

- m) Na primeira categoria, enquadram-se, entre vários outros tributos deste tipo, a taxa de regulação e supervisão a favor da ERC e a taxa de supervisão contínua a favor da CMVM; na segunda, as quotas a favor das Ordens dos Advogados e dos Engenheiros, e, na quarta, a taxa a favor do INEM, I. P., incidente sobre certos prémios de seguro;
- n) Da taxa de regulação e supervisão a favor da ERC, podem respigar-se, em primeiro lugar, o conjunto de matérias dependentes de diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado; em segundo lugar a legitimação pelo Tribunal Constitucional do facto de o tributo se abater sobre o *clube* dos respectivos regulados; em terceiro lugar, o facto de o mesmo tributo apresentar um modo de determinação que não se reconduz à base de cálculo unitária nem à base de cálculo *ad valorem*, embora com diversas insuficiências que colocam em causa a sua transparência, mas que evidenciam uma preocupação de distinção do tributo a pagar, consoante o custo ou benefício de actividade da ERC por cada sujeito passivo; por fim, o facto de o Tribunal ter desvalorizado a expressão “*em contrapartida de ...*”, utilizada ao longo do diploma que regula estes tributos e onde se alicerça, para alguns, a “*lógica de troca*” subjacente a estes tributos;
- o) Da taxa de supervisão contínua a favor da CMVM, podem salientar-se o recurso a bases de cálculo unitárias, nuns casos, a bases *ad valorem*, noutros, e a bases de cálculo *ad valorem* combinadas com limites mínimos e ou máximos, noutros; no entanto, essas bases de cálculo são primordialmente relacionadas com a actividade dos sujeitos passivos, embora esta se encontre de algum modo também relacionada com a actividade da CMVM; pode ainda salientar-se o mecanismo recentemente introduzido, que apelidámos de “*navegação à vista*”, que consiste na possibilidade de ajustamento semestral do tributo a cobrar, em função da execução orçamental;



- p) Das quotizações a favor das ordens dos Advogados e dos Engenheiros resulta regra da quotização “por cabeça” , ou com base unitária, embora os valores possam variar para os profissionais em início ou em final de carreira. Esta solução expõe-se à crítica de não reflectir devidamente o benefício, ou o custo, imputável a cada sujeito passivo;
- q) Das quotizações dos trabalhadores por conta de outrem para o subsistema previdencial do regime geral de Segurança Social, respiga-se o recurso a bases de cálculo *ad valorem*, assentes em valores pecuniários, bem como o facto de as prestações públicas se reconduzirem, também elas, a prestações em valores pecuniários, sendo que, na maioria dos casos, estes correspondem a proporções daqueles. Este facto, só por si, parece inviabilizar o recurso a bases de cálculo unitárias. Respiga-se ainda a inclinação de grande parte dos autores para a aferição da medida do tributo segundo o princípio da capacidade contributiva;
- r) Da taxa a favor do INEM, I.P., importa salientar, por um lado, o facto de existirem contribuintes de direito, que são as seguradoras, contribuintes de facto, que são os tomadores de seguros; por outro, o facto de nem os contribuintes de direito nem os de facto estarem sujeitos às atribuições do INEM, I.P., mas apenas, quanto aos primeiros, sujeitos às atribuições do Instituto de Seguros de Portugal, I.P.; por outro lado, ainda, ao facto de ser identificável, apesar de tudo, uma conexão relevante entre os seguros que constituem a base de incidência objectiva do tributo e a actividade do INEM, I.P. Respiga-se, ainda, a utilização de uma base de cálculo *ad valorem* e a relação desta com o risco que os seguros visam cobrir, por um lado, e a relação entre este e a actividade do INEM, I.P., por outro;
- s) No que se refere à base de cálculo, ou ao modo de determinação do montante, das contribuições financeiras a favor das entidades públicas, os casos estudados demonstram a coexistência no Ordenamento Jurídico português de várias possibilidades, nomeadamente, bases de cálculo unitárias, bases de cálculo *ad valorem*, bases de cálculo *ad valorem* mitigadas com limites mínimos e ou máximos e outras soluções de determinação do montante do tributo, resultantes do cruzamento de um conjunto de factores definidos na Lei;

- t) Nos domínios não harmonizados pelo Direito da União Europeia, a adequação da base de cálculo unitária, no caso das contribuições financeiras, varia na razão inversa da variabilidade do indicador da actividade presumida da entidade pública relativamente a cada um dos membros do *clube* de sujeitos passivos ou de diferenciação no contributo de cada sujeito passivo para a actividade do ente público. Havendo variabilidade, a referida adequação depende ainda da questão de saber se aquela é, ou não, mensurável, através de unidades físicas ou de medida, ou apenas em valor. A base de cálculo unitária será tanto mais adequada quanto menor for a variação do benefício aproveitado, ou do custo causado, por cada membro do *clube*. Havendo variação *sensível* e *não negligenciável* do benefício aproveitado, ou do custo causado, na actividade da entidade pública por cada sujeito passivo, esta base de cálculo unitária não é adequada;
- u) Por isso, a base de cálculo unitária só é adequada para as contribuições financeiras se a alíquota ou o valor do tributo definido na lei consistir num indicador invariável da actividade presumivelmente desenvolvida pela entidade pública a favor dos sujeitos passivos do tributo, ou sobre um indicador de unidades físicas ou de medida, desde que, simultaneamente, não exista diferenciação *sensível* no contributo de cada sujeito passivo para o custo da actividade do ente público ou no benefício decorrente desta actividade;
- v) Por seu turno, a base de cálculo *ad valorem* será adequada quando se pretenda tributar um indicador variável em unidades pecuniárias. Com efeito, quando o indicador tributável seja apto a exprimir, ao menos presumidamente, a maior ou menor variação do contributo de cada sujeito passivo na actividade da entidade pública, ainda que esse tributo só indirectamente se relacione com a actividade do ente público, ou quando se considere que existe uma relação, em termos de “*normalidade lógica*” entre o indicador tributável e a actividade da entidade pública presumivelmente aproveitada ou causada pelo sujeito passivo membro do *clube*, será adequada a base de cálculo *ad valorem*;
- x) A base de cálculo *ad valorem*, quando consista num indicador de actividade, ou de riqueza, ou outro factor ou conjunto de factores apto a diferenciar – ainda que não

em termos totalmente rigorosos – cada membro do *clube* de sujeitos passivos no seu contributo para o custo da actividade do ente público, ou no benefício dela resultante, é mais adequada do que a base de cálculo unitária;

- z) A maior ou menor adequação de certa base de cálculo, ou de outra modalidade de determinação do montante do tributo, pode depender de um conjunto variado de factores, decorrentes do modo como é conformada a espécie tributária e, em particular, da base de incidência objectiva que for escolhida pelo Legislador. Admite-se, por isso, que o indicador que determina a medida da tributação, em concreto, de certa contribuição financeira possa ser mais aproximado da actividade da entidade pública ou mais aproximado da actividade do sujeito passivo, ou, mesmo, resultar do cruzamento de ambos, ou do cruzamento de outros factores definidos na lei, em maior ou menor proporção de cada actividade ou de cada factor. Fundamental é que, tendencialmente, cada membro do *clube* contribua proporcionalmente ao benefício que obtém da actividade da entidade pública ou ao custo que lhe causa;
- aa) A base de cálculo mais adequada para uma contribuição financeira será aquela que, em concreto, corresponda ao melhor indicador de variação da actividade do ente público a favor de quem é criado o tributo e que, simultaneamente, dê uma noção de dimensão da influência da actividade de cada membro do *clube* de sujeitos passivos na actividade do mesmo ente público;
- bb) Não existe, por conseguinte, uma única base de cálculo adequada para as contribuições financeiras. A sua adequação depende das características da espécie tributária e da grande liberdade de conformação que assiste ao Legislador na criação daqueles tributos;
- cc) No que concerne ao princípio da legalidade, a alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa sujeita agora à reserva relativa de competência legislativa do parlamento a criação do regime geral das contribuições financeiras. Enquanto esse regime não entrar em vigor, a criação deste tipo de tributos depende da previsão das bases de incidência subjectiva e objectiva, bem

como o critério de determinação do valor, do tributo em diploma parlamentarmente aprovado ou autorizado;

- dd) No direito tributário, o princípio da igualdade releva quanto à generalidade e à uniformidade dos tributos. Assim, por via de regra, todos estão sujeitos aos tributos e todos os que se encontram em situação igual devem pagar tributo igual, enquanto os que se encontram em situação diversa devem pagar tributos proporcionalmente diversos. Só assim não será quando exista fundamento material bastante para esse desvio à regra;
- ee) O princípio da generalidade é afastado nas contribuições financeiras pelo critério do custo, ou do benefício, que assim identifica, como sujeitos passivos do tributo, o *clube* daqueles que presumivelmente causam esse custo ou obtêm o benefício decorrente da actividade da entidade pública que o tributo se destina a financiar. Por seu turno, a uniformidade do tributo é alcançada através de um critério que permita garantir o cumprimento do princípio da igualdade. Este critério pode ser o da capacidade contributiva ou o da equivalência – ou do custo, ou do benefício;
- ff) O princípio da igualdade releva, assim, nas contribuições financeiras, por um lado, quanto à determinação do grupo de entidades a tributar e, por outro, quanto à aferição da medida do tributo. No primeiro caso e como referimos, o *clube* de sujeitos passivos deverá corresponder ao conjunto dos que presumivelmente beneficiam, ou causam os custos, da actividade pública. Quanto ao segundo, importa ainda distinguir duas *dimensões*: a *absoluta* e a *relativa*. A *dimensão absoluta* não permite que o *clube* de sujeitos passivos contribua, excessiva ou arbitrariamente, mais do que a despesa do ente público, já descontadas as possíveis flutuações de actividade e do número de sujeitos passivos ao longo do ano, designadamente por motivo de qualquer erro incorrido pelo Legislador no processo de criação do tributo, que conduza a resultados diversos daqueles que constituíam o objectivo do tributo. A *dimensão relativa* visa determinar o que tributar e quanto tributar a cada membro do *clube*: no primeiro caso, seleccionar o melhor indicador tributável; no segundo identificar a alíquota ou o montante do tributo a suportar por cada membro do *clube*, garantindo a igualdade de tratamento;

- gg) Como critério a aferição da medida do tributo nesta *dimensão relativa*, temos como alternativas o da capacidade contributiva e o da equivalência. O primeiro será mais adequado para os casos em que a actividade da entidade pública não é decisiva na estrutura do tributo e, nomeadamente quando o indicador tributável seja determinado valor pecuniário mais directamente relacionado com a actividade do sujeito passivo. O segundo é mais adequado quando se vise tributar directamente o benefício obtido, ou o custo causado, pelo sujeito passivo, decorrente da actividade da entidade pública. Este segundo critério confronta-se com várias dificuldades na sua aplicação concreta, que vão desde a geometria variável das finalidades extrafiscais dos tributos, à variação do número de sujeitos passivos e das actividades do ente público, e até à coexistência de outras receitas próprias da actividade pública, que tornam praticamente impossível determinar, em concreto, o custo ou o benefício a tributar; além disso, o simples confronto do tributo pago com o custo da actividade publicado num relatório de actividades, que só é conhecido no ano económico seguinte, dificulta sobremaneira, designadamente por perda de oportunidade, a aferição da medida do tributo pelos particulares e pelo poder judicial;
- hh) Por isso, a configuração dada pelo Legislador à espécie tributária em causa é determinante para a identificação do critério de aferição da igualdade. Se, em termos subjectivos, não parece existir dificuldade quanto à identificação do *clube* de sujeitos passivos segundo o critério do custo ou do benefício, já a questão se torna mais delicada quando se trata da medida do tributo pago por cada um, porque a pertença ao *clube* não implica forçosamente que todos paguem o mesmo, sob pena de se igualizar os sujeitos passivos no tributo pago mas se distinguir os mesmos no benefício obtido ou no custo causado;
- ii) O parâmetro de aferição da medida do tributo a adoptar para as contribuições financeiras deverá ser o que melhor se coadune com as características da espécie tributária em causa e, em particular, com a base de cálculo escolhida. Não existe, por isso, um único parâmetro indistintamente aplicável a todas as contribuições financeiras. A sua maior ou menor adequação deve resultar da sua maior ou menor aptidão para controlar se o tributo é adequado ao objectivo que visa alcançar, se

representa um encargo proporcionado relativamente a esse fim e se, na repartição entre os vários sujeitos passivos, garante a igualdade de tratamento, não excedendo o necessário ou razoável para alcançar esse fim, em termos que não seja possível adoptar outra solução que alcance esse objectivo com menor encargo;

- jj) O controlo das contribuições financeiras pode ser incrementado, nomeadamente, passando do simples controlo formal para o controlo material, se para o efeito se obtiverem dois instrumentos que reputamos de grande utilidade. O primeiro deles é a avaliação do impacto normativo dos diplomas que criem estes tributos. O segundo é a clara inscrição no Orçamento de Estado das despesas das entidades públicas que estas contribuições visam financiar e das receitas que tais entidades públicas visam obter com estes tributos;
- ll) Com a sujeição da criação destes tributos a avaliação prévia de impacto normativo, poderá aferir-se se o tributo é o que melhor atinge os objectivos definidos, segundo critérios de igualdade proporcionalidade, adequação, necessidade e proibição do excesso e, designadamente, a definição do *clube* de sujeitos passivos, da base de incidência objectiva; da base de cálculo, bem como poderá apreciar-se as operações lógicas e de raciocínio que estiveram na génese do tributo, permitindo a identificação inclusivamente de erros ou vícios da vontade do legislador ou no processo da sua formação. Este mecanismo, por implicar consultas aos sujeitos passivos do tributo ou aos seus representantes, aumenta também o grau de aceitação do tributo. Por seu turno, a avaliação de impacto sucessiva poderá identificar se o tributo atingiu os objectivos para que foi criado, se houve desvios e da necessidade de alteração ou revogação do diploma que o criou;
- mm) A inscrição clara destas receitas e despesas no Orçamento de Estado terá efeitos preventivos e repressivos. No primeiro caso, porque potencia o respectivo controlo e discussão pelo parlamento, bem como a sua sindicabilidade pelos sujeitos passivos e seus grupos de interesses, e, acima de tudo, poderá criar o retraimento das entidades públicas proponentes de criação de tributos não devidamente suportados sob o ponto de vista material. Permitirá ainda uma reavaliação anual pelo próprio Governo da necessidade do tributo, aquando da preparação da

proposta de lei do Orçamento de Estado. No segundo caso, além de permitir a comparação da execução orçamental com os custos e receitas inscritas, cria espaço de intervenção ao parlamento no que respeita à revogação ou alteração do diploma, através de apreciação parlamentar ou não;

- nn) Estes dois instrumentos permitem que o controlo das contribuições financeiras passe a poder ser efectuado pelos três órgãos de soberania. Numa fase prévia, o Governo poderá decidir-se pela criação ou não criação do tributo, com base no relatório de avaliação de impacto normativo. Já na vigência do tributo, o Governo poderá proceder à avaliação sucessiva de impacto normativo. A obrigatoriedade de inscrição de forma clara e inequívoca destas despesas e receitas no Orçamento de Estado, entidade pública a entidade pública, permitirá que o Governo, aquando da preparação da respectiva proposta de lei, avalie a necessidade de manutenção, alteração ou revogação do tributo;
- oo) Abre-se a porta ao controlo parlamentar, que se poderá concretizar através da aprovação anual da proposta de lei do Orçamento de Estado; da apreciação parlamentar; ou da própria intervenção legislativa no sentido da alteração ou revogação do diploma;
- pp) Criam-se condições para que os tribunais disponham de escalas de valores que lhes permitam levar a cabo um controlo do tributo sob o ponto de vista material, seja para aferir do carácter arbitrário, ou não, do tributo seja para determinar, não só igualdade, proporcionalidade, adequação, necessidade e carácter não excessivo do mesmo, como também da existência de vícios de raciocínio ou de vícios factuais na criação do tributo que afectem irremediavelmente a sua conformidade com os princípios constitucionais a que o tributo deve obediência;
- qq) Mas não só: a simples probabilidade de aprofundamento do controlo judicial terá um efeito preventivo do lado da criação destes tributos, porque o legislador terá tendência para o seu maior apuramento sob o ponto de vista técnico-jurídico, de modo a que possam resistir ao previsível controlo judicial;

- rr) O futuro regime geral das demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas deverá ser suficientemente amplo, em termos que permitam abarcar a heterogeneidade das características destes tributos, sendo que, consoante essas características, poderá haver divergência quanto à base de cálculo e ao parâmetro de aferição da igualdade quanto à medida do tributo;
- ss) O mesmo regime deverá fixar os aspectos de forma e o procedimento de criação destes tributos, de modo a facilitar o seu posterior controlo. Além disso, o regime geral deve reduzir ao mínimo indispensável os custos administrativos para os sujeitos passivos, decorrentes do cumprimento das obrigações – designadamente declarativas – inerentes à auto-liquidação e pagamento destes tributos;
- tt) Em termos de forma, o diploma que cria cada uma destas contribuições financeiras deve ser um decreto-lei e contemplar a incidência, a taxa ou a fórmula de cálculo do valor do tributo a cobrar, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Os aspectos de carácter mais operacional do tributo podem ser definidos por regulamento da própria entidade pública a favor de quem aquele é criado, aprovado pelo seu órgão máximo e publicado na segunda série do Diário da República, desde que ao abrigo de norma habilitante prevista no diploma legislativo que cria o tributo;
- uu) O procedimento de criação deve ser estrito, de modo a constituir mais uma forma de controlo. Por isso, deve exigir a apresentação de uma proposta económico-financeira devidamente fundamentada, bem como a avaliação, prévia e sucessiva, de impacto normativo do tributo a criar e a inscrição, clara, inequívoca e transparente, no Orçamento de Estado das despesas a financiar pelo tributo e das receitas que se estima que o mesmo venha a gerar;
- vv) Reforçam-se, assim, as garantias dos contribuintes, aumentando significativamente as possíveis *ferramentas* de controlo de que os particulares poderão lançar mão na defesa dos seus direitos.



## Bibliografia

- AA.VV. (1996), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, Jorge Miranda (Org.), Volume I, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (1997), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, Jorge Miranda (Org.), Volume II, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (1998), *Perspectivas Constitucionais: Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, Jorge Miranda (Org.), Volume III, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2001), *Relatório e proposta de Lei-quadro sobre os Institutos Públicos*, Vital Moreira (org.), Lisboa, Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública/Grupo de Trabalho para os Institutos Públicos.
- AA.VV. (2003), *A Mão Invisível: Mercado e Regulação*, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2004), *Estudos de Regulação Pública – I*, Vital Moreira (org.), “Direito Público e Regulação 5”, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2006), *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2006a), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano - No Centenário do seu Nascimento*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora.
- AA.VV. (2008), *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2008), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 3, Outubro de 2008, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2009), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 2, N.º 1, Março 2009, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2009a), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 4, Janeiro de 2009, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2009b), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 2, N.º 4, Dezembro de 2009, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2010), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 3, N.º 3, Outubro de 2010, Coimbra, Almedina.
- AA.VV. (2011), *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- Alfaro, Martins (2003), *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária: comentado e anotado*, Coleção Fiscalidade, Lisboa, Áreas Editora.
- Almeida, Aníbal (2006), *Teoria Pura da Imposição*, Reimpressão, Coimbra, Almedina.
- Amatucci, Andrea & Eusebio González García, Christoph Trzaskalik (2006), *International tax law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law international.
- Anastácio, Gonçalo & Joana Pacheco (2008), “A taxa de Regulação e Supervisão da ERC – Entidade Reguladora para a Comunicação Social: Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 365/2008”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 3, Outubro de 2008.

- Araújo, Fernando (2005), *Introdução à Economia*, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Almedina.
- Araújo, Fernando (2008), *A Tragédia dos Baldios e dos Anti-Baldios: o problema económico do nível óptimo de apropriação*, Coimbra, Almedina.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2007), *What Can the U.S. Supreme Court and the European Court of Justice Learn from Each Other's Tax Jurisprudence?*, <http://ssrn.com/abstract=1048821>.
- Barnard, Catherine (2007), *The substantive law of the EU: the four freedoms*, 2.<sup>a</sup> Edição, Oxford, Oxford University Press.
- Bilal, Sanoussi & Phedon Nicolaides, Workshop (1999), *Understanding state aid policy in the European community: Perspectives on rules and practice*, The Hague [u.a.], Kluwer Law International.
- Biondi, Andrea & Piet Eeckhout, James Flynn (2004), *The law of state aid in the European union*, Oxford, Oxford university press.
- Bombassaro, Luiz Carlos & Arno Dal Ri Júnior, Jayme Paviani (2004), *As interfaces do humanismo latino*, Porto Alegre, IBH, Instituto Brasileiro de Humanismo.
- Broberg, Morten P. (2003), *The European Commission's jurisdiction to scrutinise mergers*, The Hague, Kluwer Law International.
- Búrca, Gráinne De (2002) “Unpacking the Concept of Discrimination in EC and International Trade Law”, *The Law of the Single European Market: Unpacking the Premises*, Catherine Barnard, Joanne Scott (org.), Oxford, Portland Or., Hart Publishing.
- Cabral, Nazaré da Costa (2010), *Contribuições para a Segurança Social: aspectos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza*, Cadernos IDEFF, n.º 12, Coimbra, Almedina.
- Caetano, Marcello (1973), *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, 10.<sup>a</sup> Edição, 4.<sup>a</sup> Reimpressão (1990), Coimbra, Almedina.
- Caetano, Marcello (1973), *Manual de Direito Administrativo*, Volume II, 10.<sup>a</sup> Edição, 3.<sup>a</sup> Reimpressão (1990), Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite de & Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa (2003), *Lei Geral Tributária. Comentada e Anotada*, 3.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, Vislis Editores.
- Campos, Diogo Leite de & João Costa Andrade (2008), *Autonomia Contratual e Direito Tributário: (A Norma Geral Anti-Elisão)*, Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite de & Mónica Horta Neves Leite de Campos (1996), *Direito Tributário*, Coimbra, Almedina.
- Campos, Diogo Leite de (2006), *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Coimbra, Almedina.
- Campos, João M. & João Luiz Mota de Campos (2002), *Contencioso Comunitário*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.
- Campos, João M. (2007), *Manual de Direito Comunitário: o Sistema Institucional, a Ordem Jurídica, o Ordenamento Económico da União Europeia*, 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Almedina.

- Canotilho, J.J. Gomes & Vital Moreira (2007), *Constituição da República Portuguesa Anotada: Artigos 1.º a 107.º*, Volume I, 4.ª Edição Revista, Coimbra, Coimbra Editora.
- Canotilho, J.J. Gomes & Vital Moreira (2010), *Constituição da República Portuguesa Anotada: Artigos 108.º a 296.º*, Volume II, 4.ª Edição Revista, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Canotilho, J.J. Gomes (2003), *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição (Reimpressão), Coimbra, Almedina.
- Cardona, Celeste (2011), “Contribuição Extraordinária sobre o Sector Bancário”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- Cardoso, José Lucas (2002), *Autoridades Administrativas Independentes e Constituição*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Carlos, António F. B. (2008), *Impostos - Teoria Geral*, 2.ª Edição Actualizada e Aumentada, Coimbra, Almedina.
- Catarino, João Ricardo (2008), *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Coimbra Almedina.
- Catarino, João Ricardo (2011), *Princípios de Finanças Públicas*, Coimbra Almedina.
- Cid, Francisco Javier Jiménez de Cisneros & Alfredo Gallego Anabitarte (1987), *Los organismos autónomos en el Derecho Público español: tipología y régimen jurídico*, Madrid, Inst. Nacional de Administración Pública.
- Coase, Ronald H. (1960), "The Problem of Social Cost", *Journal of Law and Economics*, 3.
- Corte-Real, Carlos Pamplona (1982), “Curso de Direito Fiscal”, I Volume, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (124), Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças.
- Costa, José Manuel M. Cardoso da (2006), “Ainda a distinção entre ‘taxa’ e ‘imposto’ na jurisprudência constitucional”, in AA.VV., *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Costa, José Manuel M. Cardoso da (2006a), “Sobre o Princípio da Legalidade das ‘Taxas’ (e das ‘Demais Contribuições Financeiras’)”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Marcello Caetano - No Centenário do seu Nascimento*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora.
- Craig, Paul P. & Gráinne De Búrca (2007), *EU law: Text, Cases, and Materials*, 4.ª Edição, Oxford, Oxford University Press.
- Cunningham, Stephen & Tim Bostock (2004), *Papers presented at the Workshop and exchange of views on fiscal reforms for fisheries to promote growth, poverty eradication and sustainable management, Rome, 13-15 October 2003*, Rome, Food and agriculture.
- Dabbah, Maher M. (2004), *EC and UK competition law: commentary, cases and materials*, Cambridge [u.a.], Cambridge University Press.
- Dahlberg, Mattias (2005), *Direct taxation in relation to the freedom of establishment and the free movement of capital*, Eucotax, The Hague, Kluwer Law International.

- D'Alessio, Ignacio (2008), *The Free Movement of Goods and Services Has Resulted in Reverse Discrimination, Which is Surely Contrary to Community Law in Spirit, If Not in Letter*, <http://ssrn.com/abstract=1268968>.
- Davies, Gareth (2003), *EU Internal Market Law*, Second Edition, United Kingdom, Cavendish Publishing Limited.
- Davies, Karen (2003), *Understanding EU Law*, United Kingdom, Second Edition, United Kingdom, Cavendish Publishing Limited.
- Dawes, Anthony (2007), "Importing and exporting poor reasoning: worrying trends in relation to the case law on the free movement of goods", *German Law Journal*, Vol. 8, n.º 8 - 1 August 2007.
- Dégano, Isidoro M. (2004), *STJCE 09.09.2004, Carbonati Apuani Srl/Comune di Carrara, As. C-72/03: Exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana - Impuesto sobre el mármol extraído en el territorio de un municipio y transportado fuera del mismo* (Paper).
- Dourado, Ana Paula & Ricardo da Palma Borges (2008), *The Acte Clair in EC direct tax law*, Amsterdam, IBFD.
- Dourado, Ana Paula (2007), *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina.
- Dourado, Ana Paula (2010), *Lições de Direito Fiscal Europeu: Tributação Directa*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Eilmansberger, Thomas & Gunter Herzig (2008), *Study commissioned by the Federal Ministry of Social Affairs and Consumer Protection on Social Services of General Interest (SSGI)*, Salzburg, University of Salzburg, Department of Labour Law, Economic Law and European Law.
- Emch, Adrian (2007), *Same Same But Different? Fiscal Discrimination in WTO Law and EU Law: What are Like Products?*, <http://ssrn.com/abstract=978842>.
- Fairhurst, John & John Fairhurst, Christopher Vincenzi (2006), *Law of the European Union*, Harlow, Pearson Longman, <http://www.myilibrary.com?id=60285>.
- Fairhurst, John (2007), *Law of the European Union*, Harlow [u.a.], Pearson Longman.
- Ferreira, Rogério M. Fernandes & João R. B. Parreira Mesquita (2008), "As Taxas de Regulação Económica no Sector dos Seguros", in AA.VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Ferreira, Rogério M. Fernandes & Manuel Teixeira Fernandes (2011), "O Novo Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo", in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- Fibbe, Gijsbert Karel (2009), *EC law aspects of hybrid entities*, Amsterdam, The Netherlands: IBFD.
- Franco, António Luciano de Sousa (1981), *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Volume I, Coleção Vega Universidade, Lisboa, Vega.
- Franco, António Luciano de Sousa (1982), *Direito Financeiro e Finanças Públicas*, Volume II, Coleção Vega Universidade, Lisboa, Vega.

- Gaines, Sanford E. & Richard A. Westin, Asbjorn Eriksson (1991), *Taxation for environmental protection: A multinational legal study*, New York, Quorum Books.
- Galle, Brian D. (2007), *Tax Fairness*, (Paper), <http://ssrn.com/abstract=1027056>.
- Garcia, Nuno de Oliveira (2011), *Contencioso de Taxas: liquidação, audição e fundamentação*, Coimbra, Almedina.
- Gerdes, Christer (2009), *The Impact of Immigration on the Size of Government: Empirical Evidence from Danish Municipalities*, APSA 2009 Toronto Meeting Paper, <http://ssrn.com/abstract=1450327>.
- Gomes, José Caramelo (2010), *Tratado de Lisboa, Tratado da União Europeia: (anotado com todas as versões anteriores); Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia: (anotado com todas as versões anteriores)*, “Textos Jurídicos”, Lisboa, Universidade Lusíada Editora.
- Gomes, Nuno Sá (2003), *Tributação do Património*, Coimbra, Almedina.
- Goodspeed, Timothy (1999), *Tax Competition and Tax Structure in Open Federal Economies: Evidence from OECD Countries with Implications for the European Union*, ZEW Discussion Paper No. 99-40, <http://ssrn.com/abstract=376182>.
- Gorjão-Henriques, Miguel (2006), *Direito Comunitário*, 4.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Almedina.
- Harrington, Winston & Richard D. Morgenstern, Thomas Sterner (2004), *Choosing environmental policy: comparing instruments and outcomes in the United States and Europe*, Washington, D.C., Resources for the Future.
- Jarvis, Malcolm A. (1998), *The Application of EC Law by National Courts: The Free Movement of Goods*, Oxford, Oxford University Press.
- Kagami, Mitsuhiro, & Masatsugu Tsuji, Emanuele Giovannetti (2004), *Information Technology Policy and the Digital Divide: Lessons for Developing Countries*, Cheltenham Glos, Edward Elgar Publishing.
- Kaye, Tracy (2005), “Tax Discrimination: A Comparative Analysis of U.S. and EU Approaches”, *Florida Tax Review*, Vol. 7, p. 47, 2005. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=924415>.
- Kiegebeld, Ben J. (2004), *Harmful Tax Competition in the European Union: Code of Conduct, Countermeasures and EU Law*, Rotterdam, Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University.
- Kochenov, Dimitry (2008), *Substantive And Procedural Issues In The Application Of European Law In The Overseas Possessions Of European Union Member States*, (Paper), <http://ssrn.com/abstract=1351261>.
- Koenig, Christian & Andreas Bartosch, Jens-Daniel Braun (2002), *EC competition and telecommunications law*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers Group.
- Kofler, Georg & Ruth Mason (2007), “Double Taxation: A European 'Switch in Time?'”, *Columbia Journal of European Law*, Vol. 14, No. 1, 2007, <http://ssrn.com/abstract=979750>.
- Kofler, Georg W. (2007), “A Dynamic Approach to the ECJ’s Rulings”, *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, Brokelind, Cécile & Andreas Bullen, Axel Cordewener (eds.), The Netherlands, IBFD Publications.

- Koutrakos, Panos (2002), “Free Movement of Goods Under the Europe Agreements”, *Handbook on European enlargement: a commentary on the enlargement process*, Ott, Andrea & Kirstyn Inglis, Marc Maresceau (org.), T.M.C. Asser Instituut, Colaborador Marc Maresceau, Cambridge, Cambridge University Press.
- Lang, Michael & Pascuale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (2008), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, United Kingdom (?) Spiramus Press.
- Leitão, Hélder Martins (2010), *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, 4.<sup>a</sup> Edição, Nova Fiscus, Porto, Almeida & Leitão, Lda.
- Lombardi, José Claudinei & Dermeval Saviani, José Luís Sanfelice (2002), *Capitalismo, trabalho e educação*, [Campinas, SP], HISTEDBR.
- Loureiro, João Carlos (2010), *Adeus ao Estado Social?: A Segurança Social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos “direitos adquiridos”*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Lourenço, Lúcio Augusto Pimentel (2010), *O Conceito de Contribuinte Tributário*, Lisboa, Livros do Brasil.
- Lyons, Timothy (2001), *EC customs law*, Oxford [u.a.], Oxford University Press.
- Machado, Jónatas E. M. & Paulo Nogueira da Costa (2009), *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora.
- Maduro, Miguel P. (2006), *A Constituição Plural: Constitucionalismo e União Europeia*, Monte Estoril, Principia, Publicações Universitárias e Científicas.
- Marques, Maria Manuel Leitão & João Paulo Simões de Almeida, André Matos Forte (2005), *Concorrência e Regulação (A relação entre a Autoridade da Concorrência e as Autoridades de Regulação Sectorial)*, “Direito e Regulação 6”, Coimbra, Coimbra Editora.
- Marques, Paulo (2011), *Elogio do Imposto: a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Martinez, Pedro Soares (1982), *Manual de Economia Política*, 2.<sup>a</sup> Edição (Reimpressão), Coimbra Almedina.
- Martinez, Pedro Soares (1984), *Manual de Direito Fiscal*, 1.<sup>a</sup> Reimpressão, Coimbra, Almedina.
- Martins, Patrícia F. (2005), *O Princípio do Primado do Direito Comunitário sobre as Normas Constitucionais dos Estados-Membros: dos Tratados ao Projecto de Constituição Europeia*, Monte Estoril, Principia, Publicações Universitárias e Científicas, Centro de Informação Europeia Jacques Delors.
- Mason, Ruth (2005), “U.S. Tax Treaty Policy and the European Court of Justice”, *Tax Law Review*, Vol. 59, <http://ssrn.com/abstract=796966>.
- Mason, Ruth (2007), “Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test”, *Columbia Journal of Transnational Law*, Vol. 46, 2007, <http://ssrn.com/abstract=1025522>.
- Mason, Ruth (2007), “The Tillinghast Lectures: A Decade of International Tax Law Proposals”, *THE TILLINGHAST LECTURE 1996-2005*, NYU School of Law, 2007, <http://ssrn.com/abstract=993271>.

- Mason, Ruth (2008), “Made In America For European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review*, (Paper), <http://ssrn.com/abstract=1025531>.
- Mestre, Bruno (2011), “Reflexões Críticas e Comparadas sobre o Código Contributivo”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 4, N.º 1, Maio de 2011, Coimbra, Almedina.
- Metzler, Vanessa E. (2008), “The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation”, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Lang, Michael & Pascuale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), United Kingdom (?) Spiramus Press.
- Miranda, Jorge & Rui Medeiros (2006), *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Organização Económica, Organização do Poder Político, Coimbra, Coimbra Editora.
- Miranda, Jorge & Rui Medeiros (2010), *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2.ª Edição, Introdução Geral, Preâmbulo, Artigos 1.º a 79.º, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Miranda, Jorge (2008), *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, Direitos Fundamentais, 4.ª Edição revista e actualizada, Coimbra, Coimbra Editora.
- Morais, Carlos Blanco (2007), *Manual de Legística: Critérios Científicos e Técnicos para Legislar Melhor*, ?????, Editorial Verbo.
- Morais, Carlos Blanco (2010), *Guia de Avaliação de Impacto Normativo*, Coimbra, Almedina.
- Moreira, Vital & Fernanda Maças (2003), *Autoridades Reguladoras Independentes: Estudo e Projecto de Lei-Quadro*, “Direito Público e Regulação 4”, Coimbra, Coimbra Editora.
- Moreira, Vital (2003), “Entidades reguladoras e institutos públicos”, *A Mão Invisível: Mercado e Regulação*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2004), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2005), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2007), *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2008), *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Volume II, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2009), *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2009a), “Tributos com fins ambientais”, in AA.VV., *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Eduardo Paz Ferreira (ed.), Ano 1, N.º 4, Janeiro de 2009.
- Nabais, José C. (2009), *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Nabais, José C. (2010), *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Newey, R. (2004), *Tax Law in the European Union: The Current State of Play*, London, (Paper).
- Nogueira, João Félix Pinto (2010), *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade das normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.

- Novais, Jorge Reis (2011), *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, 1.<sup>a</sup> Edição (Reimpressão), Coimbra, Wolters Kluwer Portugal/Coimbra Editora.
- Nunes, Rui (2005), *Regulação da Saúde*, Porto, Vida Económica.
- O'Brien, Martha (2008), "Taxation and the Third Country Dimension of Free Movement of Capital in EU Law: The ECJ's Rulings and Unresolved Issues", *British Tax Review*, Vol. 6, pp. 628-666, <http://ssrn.com/abstract=1356125>.
- Oliveira, António Cândido de & Cláudia Viana, Joaquim de Freitas Rocha (2008), *Legislação de Direito Regional e Local*, 1.<sup>o</sup> Volume, Braga, CEJUR.
- Oliveira, Mário Esteves & Pedro Costa Gonçalves, J. Pacheco de Amorim (1999), *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Almedina.
- Oliveira, Rodrigo Esteves & Vital Moreira (2001), "Os institutos públicos e a organização administrativa em Portugal", in *Relatório e proposta de Lei-quadro sobre os Institutos Públicos*, Vital Moreira (org.), Lisboa, Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública/Grupo de Trabalho para os Institutos Públicos.
- Organisation for Economic Co-operation and Development Staff (2002), *France 2001* Washington, Organization for Economic Cooperation & Development.
- Ott, Andrea & Kirstyn Inglis, Marc Maresceau (2002), *Handbook on European enlargement: a commentary on the enlargement process*, T.M.C. Asser Instituut, Colaborador Marc Maresceau, Cambridge, Cambridge University Press.
- Pais, Sofia Oliveira (2011), *Direito da União Europeia: Legislação e Jurisprudência Fundamentais*, Lisboa, Quid Juris?
- Paiva, Carlos (2005), *Da Tributação à Revisão dos Actos Tributários*, Coimbra, Almedina.
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas (2009), *Fiscalidade*, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Almedina.
- Pereira, Ricardo Rodrigues (2006), *Direito Fiscal Europeu: Colectânea de Legislação, Fiscalidade Indirecta*, Tomo III, Porto, Vida Económica.
- Perišin, Tamara (2005), "Balancing Sovereignty with the Free Movement of Goods in the EU and the WTO – Non-Pecuniary Restrictions on the Free Movement of Goods", *Croatian Yearbook of European Law and Policy*, Vol. 1, Zagreb, Faculty of Law, University of Zagreb.
- Petit, Nicolas & Alexandre Defossez (2008), *A Review of the Legal Consequences Arising from ECJ and CFI's Judgments*, <http://ssrn.com/abstract=1259142>.
- Pinheiro, Paulo & Miguel Gorjão-Henriques (2009), *Direito do Medicamento*, Centro de Direito Biomédico, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Coimbra Editora.
- Pires, José Maria Fernandes (2010), *Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Coimbra, Almedina.
- Pistone, Pascuale (2002), *The impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, The Hague; London, Kluwer Law International.
- Pistone, Pasquale (2009), *Legal remedies in European tax law*, Amsterdam, IBFD.



- Quadros, Fausto de & Ana Maria Guerra Martins (2007), *Contencioso da União Europeia*, 2.<sup>a</sup> Edição Revista e Actualizada, Coimbra, Almedina.
- Quitow, Carl Michael von (2001), *State measures distorting free competition in the EC: a study of the need for a new community policy towards anti-competitive state measures in the EMU perspective*, Dordrecht, Kluwer Academic Publishers Group.
- Rafael, Edson José (1997), *Fundações e direito: 3.º setor*, São Paulo, SP, EDUC.
- Raitio, Juha (2003), *The Principle of Legal Certainty in EC Law*, Springer.
- Ramos, Diogo Ortigão & Pedro Sousa Machado (2008), “As Taxas de Regulação Económica no Sector da Comunicação Social”, in AA.VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Ribeiro, João Sérgio (2010), *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina.
- Ricardo, Joaquim Fernando (2009), *Direito Tributário: Colectânea de Legislação*, 9.<sup>a</sup> Edição, Porto, Vida Económica.
- Ritter, Cyril (2006), *Purely Internal Situations, Reverse Discrimination, Guimont, Dzodzi and Article 234*, (Paper), SSRN-ID-954242.
- Ritter, Lennart & W. David Braun (2005), *European competition law: a practitioner's guide*, The Hague, Kluwer law international.
- Rocha, Diogo Leónidas & Marta Graça Rodrigues, Gonçalo Castro Ribeiro (2008), “As Taxas de Regulação Económica no Mercado de Capitais”, in AA. VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Rocha, Joaquim Freitas (2008), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- Sampaio, José Adércio Leite (2002), *A constituição reinventada pela jurisdição constitucional*, Belo Horizonte, Del Rey.
- Samuelson, Paul A. (1982), *Economia*, 5.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, Fundação Gulbenkian.
- Sanches, José Luís Saldanha (2007), *Manual de Direito Fiscal*, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- Sanches, José Luís Saldanha (2010), *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Sánchez-Macías, José Ignacio & Rafael Calvo Ortega, Fernando Rodríguez López, Gloria Begué Cantón (2005), *Economía, derecho y tributación : estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, [Salamanca], Ediciones Universidad de Salamanca.
- Sandler, Daniel (1998), *Tax Treaties and Controlled Foreign Company Legislation: Pushing the Boundaries*, 2.<sup>a</sup> Edição, Chartered Institute of Taxation, Confédération Fiscale Européenne, The Hague, Kluwer Law International.
- Schulze, Rainer & Hans Schulte-Nölke, Jules Stuyck (2006), *Obligations of Cross-Border Service Providers* (IP/A/IMCO/FWC/2005-34/SC2), European Parliament (Paper).

- Silva, Fernando Antonio Rezende da & Fabrício Augusto de Oliveira, Erika Araujo (2007), *O dilema fiscal: remendar ou reformar?*, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, FGV Editora.
- Silva, Suzana Tavares da (2008), *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, Braga, CEJUR.
- Slotboom, Marco (2006), *A comparison of WTO and EC law: Do different objects and purposes matter for treaty interpretation?*, London, Cameron May.
- Snape, John & Jeremy De Souza (2005) *Environmental taxation law: policy, contexts, and practice*, Aldershot, Hants, England, Ashgate.
- Sousa, Jorge Lopes (2003), *Código de Procedimento e de Processo Tributário. Anotado*, 4.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, Vislis Editores.
- Spineux, Armand (2001), *Employment: the focus of collective bargaining in Europe : themes, procedures and issues*, Louvain-la-Neuve, UCL Presses Universitaires de Louvain.
- Subiotto, Romano (2007), *Antitrust developments in Europe 2006*, The Hague, Kluwer Law International.
- Teixeira, António Braz (1985), *Princípios de Direito Fiscal*, I, 3.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, Almedina.
- Teixeira, Glória (2008), *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina.
- Terra, Ben J.M. & Peter J. Wattel (2008), *European Tax Law*, 5.<sup>a</sup> Edição, The Hague, Kluwer Law International.
- Thuronyi, Victor (2003), *Comparative tax law*, The Hague, Kluwer Law International.
- Tryfonidou, Alina (2007), “*The outer limits of Article 28 EC: Purely internal situations and the development of the Court's approach through the years*”, <http://ssrn.com/abstract=1029248>
- Van Den Bergh, Roger J. & Peter D. Camesasca (2001), *European competition law and economics: a comparative perspective*, Antwerpen [u.a.], Intersentia.
- Vasques, Sérgio (1999), *Os Impostos do Pecado: o Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2001), *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2003), “O Adicional Para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 411/412, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais/DGCI.
- Vasques, Sérgio (2004), “Remédios Secretos e Especialidades Farmacêuticas a Legitimação Material dos Tributos Parafiscais”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 413, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais/DGCI.
- Vasques, Sérgio (2008), “As Taxas de Regulação Económica em Portugal: Uma Introdução”, in AA.VV., *As Taxas de Regulação Económica em Portugal*, Sérgio Vasques (org.), Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2008), *O Princípio da Equivalência Como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina.
- Vasques, Sérgio (2009), *Regime das Taxas Locais: Introdução e Comentário*, Reimpressão (1.<sup>a</sup> Edição: 2008), Coimbra, Almedina.

- Vaz, Manuel Afonso (1996), *Lei e Reserva da Lei: A Causa da Lei na Constituição Portuguesa de 1976*, Teses, 1.<sup>a</sup> Reimpressão, Porto, APPACDM/Universidade Católica Portuguesa.
- Victor, David G. & Thomas C. Heller (2007), *The political economy of power sector reform: the experiences of five major developing countries*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Warleigh, Alex (2004), *European Union: The Basics*, United Kingdom, Routledge.
- Warren, Alvin C. & Michael J. Graetz (2006), "Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe", *Yale Law Journal*, Vol. 115, pp. 1186-1255, April 2006, <http://ssrn.com/abstract=884428>.
- Weber, Dennis (2005), *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study of the Limitations Under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, The Hague, Kluwer Law International.
- Weiss, W. (2002), "5.2. Establishment", *Handbook on European enlargement: a commentary on the enlargement process*, Ott, Andrea & Kirstyn Inglis, Marc Maresceau (org.), T.M.C. Asser Instituut, Colaborador Marc Maresceau, Cambridge, Cambridge University Press.
- Wishlade, Fiona G. (2003), *Regional state aid and competition policy in the European Union*, The Hague, Kluwer Law International.
- Woods, Lorna (2004), *Free movement of goods and services within the European community*, Gower House, Croft Road Aldershot, England, Ashgate Publishing, Ltd.
- Xavier, Alberto (1974), *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa.
- Ziegler, Andreas R. (1996), *Trade and environmental law in the European Community*, Oxford, Clarendon Press.

## Jurisprudência consultada

### Tribunal de Justiça da União Europeia

Número do(s) Processo(s)	Partes	Assunto (excerto)	Data
C-8/74	<i>Procureur du Roi v Benoît and Gustave Dassonville</i>	Restrições quantitativas – Medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas	11/07/1974
C-120/78	<i>Rewe-Zentral AG contra Bundesmonopolverwaltung für Branntwein</i>	Medidas de efeito equivalente a restrições quantitativas	20/02/1979
C-193/85	<i>Cooperativa Co-Frutta Srl contra Amministrazione delle Finanze dello Stato</i>	Imposto de consumo sobre bananas	07/05/1987
C-81/87	<i>A Rainha contra HM Treasury And Commissioners Of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC</i>	Liberdade de estabelecimento - Direito de abandonar o Estado-Membro de origem - Pessoa colectiva	27/09/1988
C-163/90	<i>Administration des Douanes et Droits Indirects contra Leopold Legros e outros</i>	Livre circulação de mercadorias - regime fiscal dos departamentos franceses do ultramar	16/07/1992
C-17/91	<i>Georges Lornoy En Zonen Nv E Outros Contra Estado Belga</i>	Taxas parafiscais - cotizações obrigatórias para um fundo para a protecção da saúde e a criação de animais	16/12/1992
C-112/91	<i>Hans Werner contra Finanzamt Aachen-Innenstadt</i>	Impostos - Residência do contribuinte	26/01/1993
C-71/91 e C-178/91	<i>Ponente Carni Spa E Cispadana Costruzioni Spa contra Amministrazione Delle Finanze Dello Stato</i>	Directiva 69/335/CEE - registo das sociedades - inscrição dos actos de constituição das sociedades - taxa anual	20/04/1993

C-266/91	<i>Celulose Beira Industrial SA contra Fazenda Pública</i>	Imposição parafiscal sobre as pastas químicas	02/08/1993
C-72/92	<i>Firma Herbert Scharbatke Gmbh contra República Federal da Alemanha</i>	Imposições parafiscais – contribuições obrigatórias para um fundo de comercialização dos produtos agrícolas, florestais e alimentares	27/10/1993
C-267/91 e C-268/91	<i>Bernard Keck e Daniel Mithouard</i>	Liberdade de circulação de mercadorias – Proibição de revenda com prejuízo	24/11/1993
C-363/93 e C-407/93 a C-411/93	<i>Rene Lancry Sa contra Direction Generale des Douanes e Societé Dindar Confort, Christian Ah-Son, Paul Chevas-sus-Marche, Societé Confo-reunion e Societé Dindar Autos contra Conseil Regional de La Reunion e Direction Regionale des Douanes de La Reunion</i>	Livre circulação de mercadorias - regime fiscal dos departamentos franceses ultramarinos	09/08/1994
C-279/93	<i>Finanzamt Koeln-Alstadt contra Roland Schumacker</i>	Dever de tratamento igual - Imposto sobre o rendimento de não residentes	14/02/1995
C-367/03 a C-377/03	<i>F. G. Roders Bv E Outros contra Inspecteur Der Invoerrechten En Accijnzen</i>	Impostos de consumo sobre o vinho - imposição interna discriminatória - regime Benelux	11/08/1995
C-485/93 e C-486/93	<i>Maria Simitzi contra Dimos Kos.</i>	Livre circulação de mercadorias - regime fiscal do Dodecaneso - imposto de efeito equivalente a um direito aduaneiro - efeitos no tempo de um acórdão prejudicial	14/09/1995
C-484/93	<i>Peter Svensson e Lena Gustavsson contra Ministre du Logement et de L'urbanisme</i>	Livre circulação de capitais - livre prestação de serviços - bonificação de juro nos empréstimos a construção - empréstimo contraído numa instituição de credito não reconhecida no estado-membro que concede a bonificação	14/11/1995
C-163/94, C-165/94 e C-250/94	<i>Lucas Emilio Sanz de Lera, Raimundo Díaz Jiménez e Figen Kapanoğlu</i>	Movimentos de capitais - Países terceiros - Autorização nacional para a transferência de dinheiro em notas de banco	14/12/1995
C-192/95 a C-218/95	<i>Société Comateb e outros contra Directeur général</i>	Existência de uma obrigação legal para o operador de repercutir o imposto	14/01/1997

	<i>des douanes et droits indirects</i>	sobre o comprador - Inexistência de presunção de repercussão total - Tomada em consideração de um eventual prejuízo provocado pelo imposto apesar da sua repercussão	
C-74/76	<i>Iannelli &amp; Volpi SpA contra Ditta Paolo Meroni</i>	Auxílios de Estado; restrições quantitativas. Imposições internas, discriminação entre produtos nacionais e importados	22/03/1997
C-347/95	<i>Fazenda Pública contra União das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL (UCAL)</i>	Taxa nacional de comercialização de lacticínios — Encargo de efeito equivalente — Imposição interna — Imposto sobre o volume de negócios	17/09/1997
C-28/96	<i>Fazenda Pública contra Fricarnes SA</i>	Taxas nacionais de comercialização de carne — Encargo de efeito equivalente — Imposição interna — Imposto sobre o volume de negócios	17/09/1997
C-118/96	<i>Jessica Safir contra Skattemyndigheten i Dalarnas län</i>	Livre prestação de serviços - Livre circulação de capitais - Tributação da poupança constituída sob a forma de seguro de vida - Legislação de um Estado-Membro que institui regimes de tributação distintos conforme o lugar de estabelecimento da empresa prestadora de serviços	28/04/1998
C-391/97	<i>Frans Gschwind contra Finanzamt Aachen-Außenstadt</i>	Igualdade de tratamento — Não residentes — Imposto sobre o rendimento — Tabela de tributação para casais	14/09/1999
C-56/98	<i>Modelo SGPS SA contra Director-Geral dos Registos e Notariado</i>	Impostos indirectos incidentes sobre as reuniões de capitais — Emolumentos notariais exigidos por uma escritura de aumento do capital social e de modificação da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais	29/09/1999
C-369/96 e C-376/96	<i>Jean-Claude Arblade e Arblade &amp; Fils SARL contra Bernard Leloup, Serge Leloup e Sofrage SARL</i>	Livre prestação de serviços — Deslocação temporária de trabalhadores para cumprimento de um contrato — Restrições	23/11/1999
C-437/97	<i>Evangelischer Krankenhaussverein Wien Abgabenberufungskommission Wien, e entre Wein &amp; Co. HandelsgesmbH e Oberösterreichische Landesregierung,</i>	Tributação indirecta - Imposto municipal sobre as bebidas - Sexta Directiva IVA - Directiva 92/12/CEE	09/03/2000

C-251/98	<i>C. Baars contra Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem</i>	Liberdade de estabelecimento - Património constituído por acções em sociedades com sede no Estado-Membro de tributação - Exoneração do imposto sobre a fortuna - Património constituído por acções em sociedades com sede noutro Estado-Membro	13/04/2000
C-87/99	<i>Patrick Zurstrassen contra Administration des contributions directes</i>	Igualdade de tratamento - Imposto sobre o rendimento - Residência separada dos cônjuges - Tributação conjunta dos cônjuges	16/05/2000
C-35/98	<i>Staatssecretaris van Financiën contra B. G. M. Verkooijen</i>	Livre circulação dos capitais - Tributação directa dos dividendos de acções - Isenção - Limitação aos dividendos de acções de sociedades com sede no território nacional	06/06/2000
C-375/98	<i>Ministério Público e Fazenda Pública contra Epson Europe BV</i>	Harmonização das legislações fiscais - Sociedades-mãe e sociedades filiais - Isenção, no Estado-Membro da sociedade filial, de retenção na fonte do imposto sobre os lucros distribuídos por esta à sociedade-mãe	08/06/2000
C-156/98	<i>República Federal da Alemanha contra Comissão das Comunidades Europeias</i>	Auxílio concedido a empresas dos novos Länder alemães - Medida fiscal em favor dos investidores	19/09/2000
C-446/98	<i>Fazenda Pública contra Câmara Municipal do Porto</i>	Sexta Directiva IVA - Sujeitos passivos - Organismos de direito público - Locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos	14/12/2000
C-265/99	<i>Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa</i>	Imposto sobre veículos a motor	15/03/2001
C-390/98	<i>H. J Banks &amp; Co. Ltd contra The Coal Authority e Secretary of State for Trade and Industry</i>	Discriminação entre produtores - Encargos especiais - Auxílios de Estado - Artigo 4.º, alíneas b) e c), do Tratado - Decisão n.º 3632/93/CECA - Código dos auxílios à indústria do carvão - Efeito directo - Competências respectivas da Comissão e dos órgãos jurisdicionais nacionais	20/09/2001
C-17/00	<i>François De Coster contra Collège des Bourgmestre et Échevins de Watermael-Boitsfort</i>	Livre prestação de serviços - Imposto municipal sobre as antenas parabólicas - Obstáculo à recepção de programas televisivos difundidos por satélite	29/11/2001

C-55/00	<i>Elide Gottardo contra Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)</i>	Prestações de velhice - Convenção de segurança social celebrada entre a República Italiana e a Confederação Helvética - Não tomada em conta dos períodos de seguro cumpridos na Suíça por um nacional francês	15/01/2002
C-302/00	<i>Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa</i>	Impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados - Preço de referência mínimo para todos os produtos de uma marca - Tributação diferenciada dos cigarros de tabaco escuro e de tabaco claro	27/02/2002
C-430/99 e C-431/99	<i>Inspecteur van de Belastingdienst Douane, district Rotterdam contra Sea-Land Service Inc. e Nedlloyd Lijnen BV</i>	Transportes marítimos - Livre prestação de serviços - Sistema de assistência à navegação	13/06/2002
C-136/00	<i>Rolf Dieter Danner</i>	Seguro de reforma voluntário - Subscrição numa companhia estabelecida noutro Estado-Membro - Não dedutibilidade dos prémios	03/10/2002
C-466/98	<i>Comissão das Comunidades Europeias contra Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte</i>	Acordo bilateral - Acordo que autoriza os Estados Unidos da América a revogar, suspender ou limitar os direitos de tráfego das transportadoras aéreas designadas pelo Reino Unido que não sejam detidas por este país ou por nacionais britânicos	05/11/2002
C-385/00	<i>F. W. L. de Groot contra Staatssecretaris van Financiën</i>	Livre circulação de trabalhadores - Convenção fiscal - Regulamentação neerlandesa para prevenção da dupla tributação	12/12/2002
C-422/01	<i>Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), Ola Ramstedt contra Riksskatteverket</i>	Seguro complementar de reforma por capitalização - Subscrição numa companhia estabelecida noutro Estado-Membro - Diferença de tratamento fiscal - Compatibilidade com o artigo 49.º CE	26/06/2003
C-292/01 e C-293/01	<i>Albacom SpA e Infostrada SpA contra Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica e Ministero delle Comunicazioni</i>	Serviços de telecomunicações - Autorizações gerais e licenças individuais - Directiva 97/13/CE - Taxas e encargos aplicáveis às licenças individuais	18/09/2003
C-261/01 e C-262/01	<i>Belgische Staat contra Eugene van Calster, Felix Cleeren) e Belgische Staat contra Openbaar Slachthuis NV</i>	Auxílios financiados por imposições parafiscais - Contribuição obrigatória para um fundo para a saúde e a produção dos animais - Contribuição com efeitos retroactivos	21/10/2003



C-126/01	<i>Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contra GEMO SA,</i>	Auxílios de Estado - Sistema de financiamento de um serviço público de recolha e eliminação de cadáveres de animais através de uma taxa sobre as compras de carne	20/11/2003
C-34/01 a C-38/01	<i>Enirisorse SpA contra Ministero delle Finanze,</i>	Transferência para empresas públicas de uma parte de uma taxa portuária paga ao Estado - Auxílio de Estado - Encargo de efeito equivalente - Imposição interna - Livre circulação de mercadorias	27/11/2003
C-364/01	<i>Herdeiros de H. Barbier e Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen</i>	Imposto sucessório - Necessidade de uma actividade económica transfronteiriça - Não discriminação em função do Estado-Membro de residência	11/12/2003
C-315/02	<i>Anneliese Lenz contra Finanzlandesdirektion für Tirol,</i>	Livre circulação de capitais – Imposto sobre os rendimentos de capitais – Rendimentos de capitais de origem austríaca: taxa de tributação de 25% com efeito liberatório ou taxa reduzida a metade da taxa de tributação média aplicável a todos os rendimentos – Rendimentos de capitais originários de outro Estado-Membro: taxa normal de tributação	15/07/2004
C-319/02	<i>Petri Manninen</i>	Imposto sobre o rendimento – Crédito fiscal relativo aos dividendos pagos por sociedades finlandesas – Artigos 56.º CE e 58.º CE – Coerência do regime fiscal	07/09/2004
C-72/03	<i>Carbonati Apuani Srl contra Comune di Carrara</i>	Encargos de efeito equivalente a um direito aduaneiro – Taxa cobrada sobre os mármore extraídos do território de um município em razão do seu transporte para além dos limites do território municipal	09/09/2004
C-134/03	<i>Viacom Outdoor Srl contra Giotto Immobilier SARL</i>	Livre prestação de serviços – Legislação nacional que institui um imposto municipal sobre a publicidade – Imposição interna não discriminatória	17/02/2005
C-22/03	<i>Optiver BV e o. contra Stichting Autoriteit Financiële Markten, sucessora da Stichting Toezicht Effectenverkeer</i>	Directiva 69/335/CEE - Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Imposto sobre os ganhos brutos dos estabelecimentos de valores mobiliários	10/03/2005
C-491/03	<i>Ottmar Hermann contra Stadt Frankfurt am Main</i>	Imposto indirecto – Directiva 92/12/CEE – Imposto municipal sobre a venda de bebidas alcoólicas para consumo imediato no local	10/03/2005

C-43/04	<i>Finanzamt Arnsberg contra Stadt Sundern</i>	Sexta Directiva IVA – Artigo 25.º – Regime comum forfetário aplicável aos produtores agrícolas – Locação de lotes de caça no quadro de uma exploração silvícola municipal – Conceito de ‘prestações de serviços agrícolas’	26/05/2005
C-376/03	<i>D. contra Inspecteur van de BelastingdienstParticulieren/ Ondernemingen buitenland te Heerlen</i>	Legislação fiscal – Imposto sobre a fortuna – Direito a um abatimento – Tratamento diferente dos residentes e dos não residentes – Convenção fiscal preventiva da dupla tributação	05/07/2005
C - 544/03 e C - 545/03	<i>Mobistar SA contra Commune de Fléron e Belgacom Mobile SA contra Commune de Schaerbeek</i>	Serviços de telecomunicações – Directiva 90/388/CEE – Artigo 3.º - C – Supressão de todas as restrições – Taxas municipais sobre os pilares, postes e antenas de difusão para GSM	08/09/2005
C-334/03	<i>Comissão das Comunidades Europeias contra República Portuguesa</i>	Direitos de passagem – Inexistência de garantia do carácter não discriminatório da concessão dos direitos de passagem	20/10/2005
C - 266/04 a C - 270/04, C - 276/04 e C - 321/04 a C - 325/04	<i>Distribution Casino France SAS, Jaceli SA e outros contra Caisse nationale de l'organisation autonome d'assurance vieillesse des travailleurs non salariés des professions industrielles et commerciales (Organic)</i>	Conceito de auxílio – Taxa que tem por base a superfície de venda – Relação obrigatória entre a taxa e a afectação do seu produto	27/10/2005
C-446/03	<i>Marks &amp; Spencer plc contra David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)</i>	Imposto sobre as sociedades – Grupos de sociedades – Dedução fiscal – Benefícios das sociedades-mãe – Dedução dos prejuízos sofridos por uma filial residente – Autorização – Dedução dos prejuízos sofridos noutro Estado-Membro por uma filial não residente – Exclusão	13/12/2005
C-66/02	<i>República Italiana contra Comissão das Comunidades Europeias</i>	Auxílios de Estado – Decisão 2002/581/CE – Benefícios fiscais concedidos aos bancos – Fundamentação da decisão – Qualificação de auxílio de Estado – Pressupostos – Compatibilidade com o mercado comum – Pressupostos – Projecto importante de interesse europeu comum – Desenvolvimento de determinadas actividades	15/12/2005

C-513/03	<i>Herdeiros de M. E. A. van Hilten van der Heijden contra Inspecteur van de Belastingdienst/ Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen</i>	Movimentos de capitais – Imposto sucessório – Ficção jurídica segundo a qual um nacional de um Estado-Membro falecido no período de dez anos após ter deixado esse Estado-Membro é considerado nele residente à data da sua morte – Estado terceiro	23/02/2006
C - 393/04 e C - 41/05	<i>Air Liquide Industries Belgium SA contra Ville de Seraing e Province de Liège</i>	Auxílios de Estado – Conceito – Isenção de impostos comunal e provincial – Aplicabilidade do artigo 88.º, n.º 3, CE – Encargos de efeito equivalente – Imposições internas	15/06/2006
C - 88/03	<i>República Portuguesa contra Comissão das Comunidades Europeias</i>	Auxílios de Estado – Redução das taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas com domicílio fiscal nos Açores	06/09/2006
C - 526/04	<i>Laboratoires Boiron SA contra Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (Urssaf) de Lyon</i>	Imposto sobre as vendas directas de medicamentos – Possibilidade de invocar a ilegalidade de uma medida de auxílio para obter o reembolso de um imposto – Compensação que representa a contrapartida de obrigações de serviço público – Proibição de tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o reembolso do imposto	07/09/2006
C-452/04	<i>Fidium Finanz AG contra Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht,</i>	Livre prestação de serviços – Livre circulação de capitais – Sociedade com sede num Estado terceiro – Actividade dirigida inteira ou principalmente para o território de um Estado-Membro – Concessão de créditos a título profissional	03/10/2006
C-475/03	<i>Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl contra Agenzia Entrate Ufficio Cremona</i>	Sexta Directiva IVA – Artigo 33.º, n.º 1 – Proibição de cobrar outros impostos nacionais que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios – Conceito de ‘impostos sobre o volume de negócios’ – Imposto regional italiano sobre as actividades produtivas	03/10/2006
C - 290/05 e C - 333/05	<i>Ákos Nádasdi contra Vám - és Pénzügyőrség Észak - Alföldi Regionális Parancsnoksága e Ilona Németh contra Vám - és Pénzügyőrség Dél - Alföldi Regionális Parancsnoksága,</i>	Imposições internas – Imposto automóvel – Veículos automóveis usados – Importação	05/10/2006
C-513/04	<i>Mark Kerckhaert, Bernadette Morres contra Belgische Staat</i>	Imposto sobre o rendimento – Dividendos – Carga fiscal sobre os dividendos de participações em sociedades com sede noutro Estado-Membro – Não imputação no Estado	14/11/2006

		de residência do imposto sobre o rendimento retido na fonte noutro Estado-Membro	
C-306/05	<i>Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE) contra Rafael Hoteles SA</i>	Direito de autor e direitos conexos na sociedade da informação – Directiva 2001/29/CE – Artigo 3.º – Conceito de comunicação ao público – Obras comunicadas por meio de aparelhos de televisão instalados em quartos de hotel	07/12/2006
C-374/04	<i>Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue</i>	Liberdade de estabelecimento – Livre circulação de capitais – Imposto sobre as sociedades – Distribuição de dividendos – Crédito de imposto – Tratamento diferenciado dos accionistas residentes e dos accionistas não residentes – Convenções bilaterais para evitar a dupla tributação	12/12/2006
C-446/04	<i>Test Claimants in the FII Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue</i>	Liberdade de estabelecimento – Livre circulação de capitais – Imposto sobre as sociedades – Distribuição de dividendos – Prevenção ou atenuação da tributação em cadeia – Isenção – Dividendos recebidos de sociedades residentes noutro Estado-Membro ou num país terceiro – Crédito de imposto – Pagamento antecipado do imposto sobre as sociedades – Igualdade de tratamento – Acção de restituição ou acção de indemnização	12/12/2006
C-170/05	<i>Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL contra Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie</i>	Liberdade de estabelecimento – Imposto sobre as sociedades – Distribuição de dividendos – Isenção dos dividendos pagos a sociedades residentes – Retenção na fonte efectuada sobre os dividendos pagos a sociedades não residentes – Convenção fiscal para evitar a dupla tributação – Possibilidade de imputar o montante retido no imposto devido noutro Estado-Membro	14/12/2006
C-292/04	<i>Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde, Marina Stöffler contra Finanzamt Bonn-Innenstadt</i>	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares – Crédito de imposto relativamente aos dividendos pagos por sociedades residentes – Artigos 56.º CE e 58.º CE – Limitação dos efeitos do acórdão no tempo	06/03/2007
C-347/04	<i>Reve Zentralfinanz AG, titular universal do património da ITS Reisen GmbH contra Finanzamt</i>	Liberdade de estabelecimento – Imposto sobre as sociedades – Compensação imediata das perdas sofridas pelas sociedades-mãe – Perdas	29/03/2007

	<i>Köln-Mitte</i>	resultantes da depreciação do valor de participações detidas em filiais estabelecidas noutros Estados-Membros	
C-492/04	<i>Lasertec Gesellschaft für Stanzformen MBH contra Finanzamt Emmendingen</i>	Livre circulação de capitais – Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade – Imposto sobre as sociedades – Contrato de empréstimo entre sociedades – Sociedade mutuária residente – Sociedade accionista mutuante com sede num país terceiro – Conceito de ‘participação substancial’ – Pagamento dos juros de empréstimo – Qualificação – Distribuição encoberta de lucros	10/05/2007
C-157/05	<i>Winfried L. Holböck contra Finanzamt Salzburg-Land</i>	Livre circulação de capitais – Liberdade de estabelecimento – Imposto sobre o rendimento – Distribuição de dividendos – Rendimentos de capitais provenientes de um país terceiro	24/05/2007
C - 181/06	<i>Deutsche Lufthansa AG contra ANA – Aeroportos de Portugal, SA,</i>	Transportes aéreos – Aeroportos – Assistência em escala – Cobrança de uma taxa de assistência administrativa em terra e supervisão	05/07/2007
C-231/05	<i>Oy AA</i>	Liberdade de estabelecimento – Legislação fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento – Dedutibilidade, para uma sociedade, dos montantes pagos a título de transferência financeira entre sociedades de um grupo – Obrigação, para a sociedade beneficiária da transferência, de também ter a sua sede no Estado-Membro em questão	18/07/2007
C-283/06 e C-312/06	<i>KÖGÁZ rt e outros contra Zala Megyei Közigazgatási Hivatal Vezetője e OTP Garancia Biztosító rt contra Vas Megyei Közigazgatási Hivatal,</i>	Sexta Directiva IVA – Artigo 33.º, n.º 1 – Conceito de ‘impostos sobre o volume de negócios’ – Imposto local sobre as actividades económicas	11/10/2007
C-379/05	<i>Amurta SGPS contra Inspecteur van de Belastingdienst/ Amsterdam</i>	Livre circulação de capitais – Isenção das participações do imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas – Tributação dos dividendos – Isenção da retenção na fonte – Aplicação às sociedades beneficiárias que dispõem de uma sede ou de um estabelecimento estável no Estado-Membro que atribui a isenção	08/11/2007

C-250/06	<i>United Pan - Europe Communications Belgium SA, Coditel Brabant SPRL, Société Intercommunale pour la Diffusion de la Télévision (Brutél), Wolu TV ASBL contra Estado belga</i>	Livre prestação de serviços – Legislação nacional que prevê a obrigação de os distribuidores por cabo difundirem os programas emitidos por alguns organismos privados de radiodifusão ('must carry') – Restrição – Razão imperiosa de interesse geral – Manutenção do pluralismo numa região bilingue	13/12/2007
C-101/05	<i>Skatteverket contra A</i>	Livre circulação de capitais – Restrição aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros – Imposto sobre os rendimentos de capitais – Dividendos recebidos de uma sociedade estabelecida num Estado-Membro do EEE – Isenção – Dividendos recebidos de uma sociedade estabelecida num país terceiro – Isenção subordinada à existência de uma convenção fiscal que prevê uma troca de informações – Eficácia dos controlos fiscais	18/12/2007
C-293/06	<i>Deutsche Shell GmbH contra Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg</i>	Liberdade de estabelecimento – Imposto sobre as sociedades – Efeitos monetários do repatriamento da dotação de capital feita por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro para o seu estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro	28/02/2008
C-212/06	<i>Gouvernement de la Communauté française, Gouvernement wallon contra Gouvernement flamand</i>	Regime de seguro de assistência instituído por uma entidade federada de um Estado - Membro – Exclusão das pessoas que residem numa parte do território nacional distinta daquela na qual a referida entidade tem competência	01/04/2008
C-309/06	<i>Marks &amp; Spencer plc contra Commissioners of Customs &amp; Excise</i>	Fiscalidade – Sexta Directiva IVA – Isenção com reembolso dos impostos pagos na fase anterior – Tributação errada à taxa normal – Direito à taxa zero – Direito ao reembolso – Efeito directo – Princípios gerais do direito comunitário – Enriquecimento sem causa	10/04/2008
C-414/06	<i>Lidl Belgium GmbH &amp; Co. KG contra Finanzamt Heilbronn</i>	Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade directa – Tomada em consideração dos prejuízos sofridos por um estabelecimento estável situado num Estado-Membro e que pertence a uma sociedade que tem a sua sede estatutária noutro Estado-Membro	15/05/2008

C-194/06	<i>Staatssecretaris van Financiën contra Orange European Smallcap Fund NV</i>	Livre circulação de capitais – Tributação dos dividendos – Compensação atribuída a um organismo de investimento colectivo para efeitos fiscais em razão das retenções na fonte realizadas por outro Estado-Membro sobre os dividendos auferidos por esse organismo	20/05/2008
C - 341/06 P e C - 342/06 P	<i>Chronopost SA e La Poste e outros, Comissão das Comunidades Europeias e República Francesa</i>	Auxílios de Estado – Sector dos correios – Empresa pública encarregada de um serviço de interesse económico geral – Assistência logística e comercial a uma filial – Filial que não opera num sector reservado – Transferência da actividade de correio expresso para essa filial – Conceito de ‘auxílios de Estado’ – Decisão da Comissão – Assistência e transferência não constitutivas de auxílios de Estado	01/07/2008
C - 206/06	<i>Essent Netwerk Noord BV e outros contra Aluminium Delfzijl BV e outros</i>	Legislação nacional que autoriza a cobrança de um suplemento tarifário pelo transporte de electricidade em proveito de uma sociedade, designada pela lei, que é obrigada a pagar custos não recuperáveis – Encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros – Imposições internas discriminatórias – Auxílios concedidos pelos Estados - Membros	17/07/2008
C - 428/06 a C - 434/06	<i>Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT - Rioja) e Comunidad Autónoma de La Rioja contra Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e outros</i>	Auxílios de Estado – Medidas fiscais adoptadas por uma colectividade regional ou local – Carácter selectivo	11/08/2008
C-228/07	<i>The Commissioners of Her Majesty's Revenue &amp; Customs contra Isle of Wight Council e outros</i>	Sexta Directiva IVA – Actividades exercidas por um organismo de direito público – Exploração de parques de estacionamento pagos – Significado dos termos ‘possa conduzir’ e ‘significativas’	16/09/2008
C-527/06	<i>R. H. H. Renneberg contra Staatssecretaris van Financiën</i>	Livre circulação de trabalhadores – Legislação fiscal – Imposto sobre os rendimentos – Determinação da matéria colectável – Cidadão de um Estado-Membro que recebe a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos tributáveis nesse Estado – Residência noutra Estado-Membro	16/10/2008

C-418/07	<i>Société Papillon contra Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique</i>	Liberdade de estabelecimento – Fiscalidade directa – Impostos sobre as sociedades – Regime de tributação pelo lucro consolidado – Sociedade-mãe residente – Subfiliais detidas por intermédio de uma filial não residente	27/11/2008
C-210/06	<i>CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt</i>	Transferência da sede de uma sociedade para um Estado-Membro diferente daquele onde foi constituída – Pedido de alteração da inscrição relativa à sede no registo comercial	16/12/2008
C - 169/08	<i>Presidente del Consiglio dei Ministri contra Regione Sardegna</i>	Auxílios de Estado – Legislação regional que cria um imposto sobre as escalas turísticas das aeronaves destinadas ao transporte privado de pessoas, bem como das embarcações de recreio, que onera unicamente os operadores com domicílio fiscal fora do território regional	17/11/2009
C - 197/08	<i>Comissão Europeia contra República Francesa</i>	Directiva 95/59/CE – Impostos que incidem sobre o consumo de tabacos manufacturados, com excepção dos impostos sobre o volume de negócios – Livre definição, por parte dos fabricantes e importadores, dos preços máximos de venda a retalho dos seus produtos – Legislação nacional que impõe um preço mínimo de venda a retalho dos cigarros	04/03/2010
C - 467/08	<i>Padawan SL contra Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE)</i>	Conceito de ‘compensação equitativa’ – Interpretação uniforme – Execução pelos Estados - Membros – Critérios – Limites – Taxa por cópia privada aplicada aos equipamentos, aparelhos e suportes ligados à reprodução digital	21/10/2010

### Tribunal Geral

Número do(s) Processo(s)	Partes	Assunto (excerto)	Data
T-127/99, T-129/99 e T-148/99	<i>Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e outros contra Comissão das Comunidades Europeias</i>	Auxílios de Estado - Conceito de auxílio de Estado - Medidas fiscais - Carácter selectivo - Justificação pela natureza ou pela economia do sistema fiscal - Compatibilidade do auxílio com o mercado comum	06/03/2002



T-92/00 e T-103/00	<i>Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava contra Ramondín SA e Ramondín Cápsulas SA</i>	Auxílios de Estado - Conceito de auxílio de Estado - Medidas fiscais - Natureza selectiva - Justificação pela natureza ou pela economia do sistema fiscal - Desvio de poder	06/03/2002
T-366/00	<i>Scott SA contra Comissão das Comunidades Europeias</i>	Auxílios de Estado – Preço de venda de um terreno – Decisão que ordena a recuperação de um auxílio incompatível com o mercado comum – Erros no cálculo do auxílio – Obrigações da Comissão no que respeita ao cálculo do auxílio – Direitos do beneficiário do auxílio	26/03/2007

### Tribunal Constitucional <sup>248</sup>

Número do Acórdão	Relator	Assunto	Data
1108/1996	Maria Fernanda Palma	Adicionais a favor da EPAL	30/10/1996
256/2005	Maria Helena Brito	CMVM - Taxa sobre operações fora de bolsa	24/05/2005
183/1996	Monteiro Diniz	Contribuições para a Segurança Social	14/02/1996
1203/1996	Assunção Esteves	Contribuições para a Segurança Social	27/11/1996
620/1999	Maria Fernanda Palma	Contribuições para a Segurança Social	10/11/1999
621/1999	Guilherme da Fonseca	Contribuições para a Segurança Social	10/11/1999
466/2001	Paulo Mota Pinto	Contribuições para a Segurança Social	24/10/2001
188/2009	Carlos Fernandes Cadilha	Contribuições para a Segurança Social	22/04/2009
115/2002	Tavares da Costa	Emolumentos notariais	12/03/2002
365/2008	João Cura Mariano	ERC – Taxa de regulação e supervisão	02/07/2008
613/2008	Ana Guerra Martins	ERC – Taxa de regulação e supervisão	10/12/2008
315/2008	José Borges Soeiro	ERC – Taxa de regulação e supervisão	24/06/2009
361/2009	Carlos Pamplona de Oliveira	ERC – Taxa de regulação e supervisão	09/07/2009
127/2004	Benjamim Rodrigues	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	03/03/2004
133/2004	Gil Galvão	INFARMED – Taxa sobre a	09/03/2004

<sup>248</sup> Disponíveis em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt)

		comercialização de produtos de saúde	
134/2004	Gil Galvão	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	09/03/2004
162/2004	Benjamim Rodrigues	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	17/03/2004
164/2004	Fernanda Palma	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	17/03/2004
165/2004	Mário Torres	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	17/03/2004
166/2004	Mário Torres	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	17/03/2004
167/2004	Mário Torres	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	17/03/2004
168/2004	Paulo Mota Pinto	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	17/03/2004
178/2004	Maria dos Prazeres Beleza	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	23/03/2004
190/2004	Mário Torres	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	23/03/2004
191/2004	Mário Torres	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	23/03/2004
193/2004	Fernanda Palma	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	23/03/2004
194/2004	Fernanda Palma	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	23/03/2004
195/2004	Benjamim Rodrigues	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	23/03/2004
206/2004	Helena Brito	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	24/03/2004
247/2004	Vítor Gomes	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	13/04/2004
248/2004	Vítor Gomes	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	13/04/2004
249/2004	Vítor Gomes	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	13/04/2004
250/2004	Vítor Gomes	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	13/04/2004
305/2004	Helena Brito	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	05/05/2004
387/1991	Mário de Brito	Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas	22/10/1991
183/1992	Alves Correia	Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas	20/05/1992
326/1992	Monteiro Diniz	Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas	08/10/1992
380/1992	Messias Bento	Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas	02/12/1992

207/1993	Sousa e Brito	Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas	10/03/1993
248/1993	António Vitorino	Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas	18/03/1993
271/1993	Tavares da Costa	Instituto dos Produtos Florestais – Taxa sobre vendas de pastas químicas	30/03/1993
70/1992	Monteiro Diniz	IROMA – Taxa sobre a carne de bovino/Direitos niveladores	24/02/1992
419/1996	Messias Bento	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	07/03/1996
695/1996	Messias Bento	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	21/05/1996
800/1996	Monteiro Diniz	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	25/06/1996
801/1996	Maria Fernanda Palma	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	25/06/1996
1079/1996	Monteiro Diniz	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	22/10/1996
326/1998	Bravo Serra	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	05/05/1998
621/1998	Maria Helena Brito	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	03/11/1998
369/1999	Vítor Nunes de Almeida	IROMA – Taxas da peste suína e de comercialização	16/06/1999
497/1989	Cardoso da Costa	Quotas para a Ordem dos Advogados	13/07/1989
13/1988	Mário Afonso	Taxa da Comissão Reguladora dos Produtos Químicos Farmacêuticos	13/01/1988
1239/1996	Assunção Esteves	Taxa da Comissão Reguladora dos Produtos Químicos Farmacêuticos	11/12/1996
229/1993	Maria Fernanda Palma	Taxa a favor do Fundo de Abastecimento da Banana	12/03/1997
354/1998	Messias Bento	Taxa de radiodifusão	12/05/1998
313/1992	Bravo Serra	Taxa municipal de licenciamento	06/10/1992
96/2000	Bravo Serra	Taxa por abate de carne de porco/Peste suína africana	16/02/2000
70/2004	Benjamim Rodrigues	Taxas do Imposto Sobre Produtos Petrolíferos	28/10/2004
187/2001	Paulo Mota Pinto	Propriedade de farmácia e proporcionalidade	02/05/2001
363/2001	Fernanda Palma	Contribuição autárquica e igualdade	12/07/2001
211/2003	Tavares da Costa	CIMSISD, igualdade e presunção	23/04/2003
365/2003	Maria dos Prazeres Beleza	Taxa municipal, distinção imposto/taxa, igualdade e proporcionalidade	14/07/2003
354/2004	Fernanda Palma	Taxa municipal, distinção imposto/taxa, igualdade e proporcionalidade	19/04/2004
321/2004	Maria dos Prazeres Beleza	Taxa urbanística e igualdade	05/05/2004

### Supremo Tribunal de Justiça

Número do Processo	Relator	Assunto	Data
61/03	Brandão de Pinho	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	04/06/2003
439/03	Antônio Pimpão	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	09/07/2003
1063/03	Baeta de Queiroz	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	15/10/2003
438/03	Alfredo Madureira	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	22/10/2003
1061/03	Vítor Meira	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	29/10/2003
437/03	Mendes Pimentel	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	05/11/2003
1065/03	Mendes Pimentel	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	12/11/2003
434/03	Almeida Lopes	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	03/12/2003
435/03	Almeida Lopes	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	03/12/2003
1065/03	Antônio Pimpão	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	03/12/2003
1639/03	Alfredo Madureira	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	10/12/2003
1638/03	Brandão de Pinho	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	21/01/2004
307/03	Pimenta do Vale	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	21/01/2004
1636/03	Almeida Lopes	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	11/02/2004
1834/03	Mendes Pimentel	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	18/02/2004

### Tribunal Central Administrativo Sul

Número do Processo	Relator	Assunto	Data
3101/09	Lucas Martins	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	28/09/2010
3261/09	Lucas Martins	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	28/09/2010
3351/09	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a	18/05/2010

		comercialização de produtos de saúde	
3404/09	Lucas Martins	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	28/09/2010
3603/09	Lucas Martins	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	06/10/2010
3604/09	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	10/05/2011
3666/09	Lucas Martins	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	06/10/2010
3682/09	Lucas Martins	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	06/10/2010
3772/10	Lucas Martins	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	06/10/2010
3792/10	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	01/06/2010
3826/10	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	25/05/2010
3899/10	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	25/05/2010
3926/10	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	01/06/2010
4107/10	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	14/07/2010
4286/10	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	14/07/2010
4328/10	José Gomes Correia	INFARMED – Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde	14/07/2010